De juridische positie van forensisch accountants in Nederland

---

Henk de Graaff

ISBN: 978-90-8559-150-4

Vormgeving en druk: Optima Grafische Communicatie, Rotterdam

De juridische positie van forensisch accountants in Nederland

The Legal Position of Forensic Accountants in the Netherlands

Proefschrift

ter verkrijging van de graad van doctor aan de
Erasmus Universiteit Rotterdam
op gezag van de
rector magnificus

Prof.dr. S.W.J. Lamberts

en volgens besluit van het College voor Promoties

De openbare verdediging zal plaatsvinden op
vrijdag 5 oktober 2007 om 16.00 uur

door

Hendrik Jacques de Graaff

geboren te Amsterdam

Promotiecommissie

Promotor: Prof.mr. H. de Doelder

Overige leden: Prof.dr. A. de Bos
Prof.dr. A.J. Bindega RA
Mr.dr. C.D. Schaap

Ultimately, it was Enron's tragedy to be filled with people smart enough to know how to maneuver around the rules, but not wise enough to understand why the rules had been written in the first place.[1]

1. Eichenwald, 2005, p.11.

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord **15**

Inleiding **19**
Terreinverkenning. 19
Vraagstelling en onderzoeksopzet. 24

Hoofdstuk I: De juridische positie van forensisch accountants in Nederland. **29**

1.1. Beknopte geschiedenis van de ontwikkeling van het accountantsberoep in Nederland. 29
1.1.1. Vertrouwensleer. 33
1.1.2. De verwachtingskloof. 35
1.2. Ontwikkeling van de Wet op de Registeraccountants (WRA). 37
1.2.1. De structuur van de WRA en WAA. 40
1.3. Verordeningen. 42
1.3.1. De Verordening Gedrags- en Beroepsregels. 43
1.3.2. De eer van de stand, artikel 5 GBR. 44
1.3.3. Onpartijdigheid, art. 9 GBR. 46
1.3.4. Deugdelijke grondslag en deskundigheid, art. 11 GBR. 47
1.3.5. Onafhankelijkheid, art 24 GBR. 48
1.3.6. De Verordening Fraudemelding. 49
1.3.6.1. Naleving van de verordening fraudemelding. 50
1.3.6.2. Auditor and Fraud. 51
1.3.7. Verordening op de kwaliteitstoetsing. 53
1.4. Richtlijnen voor de accountantscontrole (RAC). 54
1.4.1. Richtlijn 120, algemeen kader met betrekking tot accountantscontrole en aan controle verwante opdrachten (oud). 55
1.4.2. Richtlijn 240 (oud). 56
1.4.3. Richtlijn 250 (oud). 60
1.4.4. Richtlijn 920, Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie (oud). 61
1.5. Europese regelgeving. 63
1.5.1. De achtste coördinatierichtlijn. 64
1.5.2. Richtlijn 95/26, de BCCI richtlijn. 65
1.5.3. Meldingsplicht op grond van Richtlijn 95/26 in financiële toezichtwetten. 67
1.6. Samenvatting en conclusies. 69

Hoofdstuk II: Administratieplicht en wettelijk verplichte controle van de jaarrekening.75

2.1. Administratieplicht op grond van het Burgerlijk Wetboek. 76
2.2. Ontwikkeling van administratieverplichtingen. 78
2.2.1. Boek 2 BW. 79
2.3. Inrichting van de jaarrekening en de verplichte controle daarop. 80
2.4. De eerste coördinatierichtlijn. 81
2.5. De vierde coördinatierichtlijn. 82
2.6. De zevende coördinatierichtlijn. 82
2.7. Richtlijn 2001/65/EG, de IAS 39-richtlijn. 83
2.8. Verordening 1606/2002, de IAS-verordening. 84
2.9. Richtlijn 2003/51/EG, de Moderniseringsrichtlijn. 85
2.10. Samenvatting en conclusies. 86

Hoofdstuk III: Wat is forensische accountancy, van accountant tot financieel deskundige/particulier onderzoeker. 89

3.1. Forensische accountancy, to be or not to be? 89
3.2. Opvattingen over forensische accountancy. 94
3.3. Een Angelsaksische noot. 96
3.4. Meesterlijk gezien en gesproken. 98
3.5. Nadere beschouwing omtrent forensische accountancy. 102
3.6. Samenvatting en conclusie. 105

Hoofdstuk IV: De juridische positie van forensisch accountants in Nederland. 107

Deel I: In de rechtspraak
A: Tuchtrechtspraak. 109
4.1. Inleiding. 109
4.2. Tuchtrecht voor forensisch accountants en artikel 6 EVRM. 111
4.3. Bespreking van een selectie van tuchtrechtelijke uitspraken. 115
4.3.1. De eer van de stand in de tuchtrechtspraak. 116
4.3.2. Het begrip “onpartijdigheid” in de tuchtrechtspraak. 119
4.3.3. Het begrip “onafhankelijkheid” in de tuchtrechtspraak. 120
4.3.4. Het begrip “deugdelijke grondslag” in de tuchtrechtspraak. 122
4.3.5. Het begrip “deskundigheid” in de tuchtrechtspraak. 123
4.4. De forensisch accountant in de tuchtrechtspraak. 123
4.4.1. Tuchtrechtelijk procesrecht. 127
4.5. Samenvatting en conclusies tuchtrechtspraak. 129

B: De forensisch accountant als gedaagde of verdachte in civielrechtelijke, strafrechtelijke en bestuursrechtelijke procedures. 134
4.6. De forensisch accountant als verdachte in strafrechtelijke procedures. 134
4.7. De forensisch accountant als gedaagde in het bestuursrechtelijke procedures. 135
4.8. De forensisch accountant als gedaagde in civielrechtelijke procedures. 136

C: De forensisch accountant als procespartij, getuige of deskundige, in juridische procedures. 141
4.9. Inleiding en vraagstelling. 141
4.10. Korte typering van het bewijsrecht in de drie juridische disciplines. 142
4.11. De getuige. 144
4.11.1. De getuige in het strafrecht. 145
4.11.2. De getuige bij de rechter-commissaris in strafzaken. 146
4.11.3. De getuige bij de behandeling ter terechtzitting. 147
4.11.4. De getuige in het burgerlijk recht. 152
4.11.5. De getuige in het bestuursrecht. 154
4.11.6. Geheimhouding en verschoning. 155
4.12. De forensisch accountant als getuige in het civiele recht en het bestuursrecht. 157
4.12.1. De forensisch accountant als getuige in het strafrecht. 160
4.13. Deskundigen als procespartij, inleiding. 161
4.13.1. De forensisch accountant als deskundige sui generis. 162
4.13.2. De deskundige in het Strafrecht. 163
4.13.3. De deskundige in het burgerlijk recht. 167
4.13.4. De deskundige in het bestuursrecht. 171
4.13.5. Contra-expertise. 175
4.14. Bewijsverweren in het strafrecht met betrekking tot deskundigen. 178
4.15. De forensisch accountant als deskundige in het strafrecht. 182
4.15.1. De forensisch accountant als deskundige in het civiele recht en het bestuursrecht. 183
4.16. Onrechtmatig verkregen bewijs en de gevolgen daarvan. 184
4.16.1. Inleiding. 184
4.16.2. Onrechtmatigheid. 185
4.17. Samenvatting en conclusies. 192

Deel II: De juridische positie van de forensisch accountant in wet- en regelgeving. 197
4.18. De gedragsrichtlijn inzake persoonsgebonden accountantsonderzoeken. 197
4.19. De regels van het spel. 200
4.20. Samenvatting en conclusies. 206

Deel III: Bevindingen uit andere bronnen met betrekking tot de juridische positie van forensisch accountants. 207
4.21. Het MDW-rapport accountancy. 208
4.22. De regeringsevaluatie van de WRA. 210
4.23. De Bevindingen van de Parlementaire Enquête Bouwnijverheid (PEBn). 212
4.24. Vergelijking van de bevindingen van het MDW onderzoek, de regeringsevaluatie en het rapport De bouw uit de schaduw. 214
4.25. Naleving van de verordening fraudemelding. 215
4.26. Onderzoek naar het besluitvormingsproces van accountants bij onderzoek naar fraude bij klanten. 215
4.27. Onderzoek naar de verwachtingen van geledingen van het maatschappelijk verkeer ten aanzien van de rol van accountants bij het vinden en rapporteren van fraude bij klanten. 216
4.28. Groenboek van de Europese Commissie van 24 juli 1996: rol, positie en aansprakelijkheid van de met wettelijke controle belaste accountant in de Europese Unie. 220
4.29. Aanbevelingen van de Europese Commissie met betrekking tot de onafhankelijkheid van accountants. 221
4.30. De Sarbanes Oxleywet. 222
4.31. Samenvatting en conclusies. 223

Hoofdstuk V: De juridische positie van forensisch accountants in Nederland nader bezien. 227

5.1. Inleiding. 227

De huidige positie. 230
5.2. De forensisch accountant beschreven. 230
5.2.1. Onafhankelijkheid. 236

Wetgevingsinitiatieven, de toekomstige positie van de forensisch accountant. 240
5.3. De Wet Toezicht Accountantsorganisaties (WTA). 240
5.4. Besluit toezicht accountantsorganisaties (BTA). 248
5.5. Het wetsvoorstel tuchtrechtspraak voor accountants (WTRA). 253
5.6. Wet uitvoering IAS-verordening. 257
5.7. Het kabinetsstandpunt inzake het toezicht op externe financiële verslaggeving van beursgenoteerde ondernemingen. 261
5.7.1. Wet toezicht financiële verslaggeving (WTFV). 263
5.8. De anno 2005 gewijzigde richtlijnen voor de accountantscontrole. 264

5.8.1. De gewijzigde richtlijn 240 in de editie 2005 van de Richtlijnen. 267
5.9. Nadere regels met betrekking tot onafhankelijkheid. 269
5.10. Ontwerpverordening Gedrags-en Beroepscode voor Accountants-Administratieconsulenten en Registeraccountants (GBC). 272
5.11. COM/2004/177 definitief, voorstel tot een nieuwe richtlijn. 273
5.12. Sarbanes-Oxleywet. 276
5.13. Gebeurtenissen na balansdatum. 278
5.14. Samenvatting en conclusies. 281
5.15. In hoeverre is komende wet-en regelgeving een afdoend antwoord op de ontwikkelingen die zich de afgelopen decennia rond accountants in Nederland hebben voorgedaan? 285
5.16. Één wet op de jaarrekening. 290

Hoofdstuk VI: Samenvatting, Summary. 293

Chapter VI: Summary 309

Geraadpleegde literatuur. 323
Lijst van overige geraadpleegde bronnen. 344
Jurisprudentieregister. 350
Curriculum Vitae. 357

LIJST MET GEBRUIKTE AFKORTINGEN

AA	Accountant-administratieconsulent.
AICPA	The American Institute of Certified Public Accountants.
AFM	Autoriteit Financiële Markten (voorheen STE).
AVA	Algemene vergadering van aandeelhouders.
Awb	Algemene Wet Bestuursrecht.
AWR	Algemene wet inzake de rijksbelastingen.
BTA	Besluit toezicht accountantsorganisaties.
BV	Besloten Vennootschap.
BW	Burgerlijk Wetboek.
CBB	College van Beroep voor het Bedrijfsleven.
CBP	College bescherming persoonsgegevens.
CCT	College Collegiale Toetsing.
CEO	Chief Executive Officer.
CFO	Chief Financial Officer.
COSO	Committee of sponsoring organizations of the Treadwaycommission.
CRI	Centrale recherche Informatiedienst.
DNB	De Nederlandsche Bank.
ECD	Economische Controledienst (thans FIOD/ECD).
EHRM	Europees Hof voor de Rechten van de mens.
EVRM	Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden.
FATF	Financial Action Task Force.
FIOD	Fiscale Inlichtgen- en Opsporingsdienst (thans FIOD/ECD).
FORAC	Functionele groep Forensische Accountants.
GBR	Gedrags en beroepsregels voor Registeraccountants.
G.V.O. (g.v.o.)	Gerechtelijk vooronderzoek.
IAS	International Auditing and Assurance Standards (vanaf 01-01-'01 IFRS).
IASB	International Auditing Standards Board (tot 01-01-'01 IASC).
IASC	International Accounting Standards Committee (vanaf 01-01-'01 IASB).
IFAC	International Federation of Accountants.
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee.
IFRS	International Financial reporting standards (tot 01-01-'01 IAS).
ISA	International Standard on Auditing.
ISMO	Interdepartementale Stuurgroep Misbruik en Oneigenlijk Gebruik Overheidsgelden.
ISQC	International Standards on Quality Control.
KLPD	Korps landelijke politiediensten.

MARC	Maastricht Accounting and auditing Research and education Center.
MDW	Marktwerking, Deregulering en Wetgevingskwaliteit.
NbSr	Nieuwsbrief Strafrecht.
NIVRA	Koninklijk Nederlands Instituut voor Registeraccountants.
NFI	Nederlands Forensisch Instituut.
NOvAA	Nederlandse Orde van Accountants-administratieconsulenten.
OK	Ondernemingskamer.
OvJ	Officier van justitie.
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board.
PEBn	Parlementaire Enquête Bouwnijverheid.
P-G	Procureur-generaal.
PVK	Pensioen en Verzekeringskamer (thans DNB).
RA	Register accountant.
R-C	Rechter-commissaris.
RAC	Richtlijnen voor de accountantscontrole.
RO	Wet op de rechterlijke organisatie.
Rv	Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering.
RvJ	Raad voor de Jaarverslaggeving.
RvT	Raad van Tucht.
SEC	Securities and Exchange Commission.
SFO	Strafrechtelijk Financieel Onderzoek.
SOBI	Stichting Onderzoek Bedrijfsinformatie.
SOX	Sarbanes Ocleywet.
STE	Stichting Toezicht Effectenverkeer (thans AFM).
Sr	Wetboek van Strafrecht.
Sv	Wetboek van Strafvordering.
TO	Tripartite Overleg.
Wet AA	Wet op de Accountants-administratieconsulenten (WAA).
Wet RA	Wet op de Registeraccountants (WRA).
WED	Wet op de Economische delicten.
WFD	Wet financiële dienstverlening.
WFT	Wet Financieel Toezicht.
WPB	Wet bescherming persoonsgegevens.
WPBR	Wet Particuliere Beveiligingsorganisaties en Recherchebureaus.
WTA	Wet Toezicht Accountantsorganisaties.
WTB	Wet toezicht beleggingsinstellingen.
Wte 1995	Wet toezicht Effectenverkeer 1995.
WTFV	Wet toezicht financiële verslaggeving.
Wtk 1992	Wet toezicht Kredietwezen 1992.
WTN	Wet toezicht Natura Uitvaartverzekeringsbedrijven.

WTRA	Wet tuchtrechtspraak accountants.
WTT	Wet toezicht trustkantoren.
WTVb	Wet toezicht verzekeringsbedrijf 1993.

Voorwoord

Mijn eerste contacten met accountants reiken terug tot de tijd dat ik als fraudeofficier werkzaam was bij het parket Amsterdam. Zij waren veelal als opsporingsambtenaar verbonden aan de destijds nog niet gefuseerde FIOD en ECD. Hun bijdrage aan een aantal grote fraudeonderzoeken kan niet genoeg worden gewaardeerd. Het samengaan in een persoon van het zijn van accountant en het zijn van opsporingsambtenaar leidde tot boeiende discussies. Ik deelde toen en ook thans nog niet de gedachte dat het zijn van accountant zou derogeren aan de status van opsporingsambtenaar. In 1999 ben ik begonnen met de postdoctorale opleiding Forensic Auditing aan de Erasmus universiteit. De deelnemers aan deze opleiding bestonden uit juristen die het nodige van accountancy moesten leren en accountants die thuis moesten raken in de juridische wereld. Gedurende deze twee jaar durende opleiding heb ik mij niet aan de indruk kunnen onttrekken dat juristen makkelijker en intensiever leren van accountancy dan accountants van de juridische wereld. Het samengaan van de werkervaring met accountants in het kader van opsporing en een theoretische studie waarin mij duidelijk werd wat accountants als zodanig kunnen maar nog meer niet kunnen, is een van de bronnen van het voor u liggende onderzoek. Een andere bron die aanleiding is geweest tot dit onderzoek wordt gevormd door de ontwikkelingen die de accountancy de afgelopen twintig jaar heeft doorgemaakt. In Europa en de Verenigde Staten heeft zich in die tijd een aantal boekhoudkundige en financiële schandalen voorgedaan met wereldomvattende financiële gevolgen waar accountants op de een of andere manier bij betrokken waren. In nog geen twintig jaar tijd is een maatschappelijk in hoog aanzien staand beroep aanmerkelijk gedevalueerd. In Nederland is aan die devaluatie zeker bijgedragen door een groep accountants die optraden als 'forensisch' accountants die vanwege hun onzorgvuldig optreden maatschappelijk en juridisch hard werden afgerekend. Alles bij elkaar genomen een situatie die, met een knipoog naar het Europees Hof voor de Rechten van de Mens in de zaak Murray[1], 'calls for an explanation which the accused ought to be in a position to give.' Over accountants zijn in Nederland de afgelopen jaren verschillende proefschriften geschreven. Het verschil tussen de auteurs van deze proefschriften en mij is dat ik geen accountant ben. Toch is het mogelijk om (als niet accountant) een proefschrift over accountants te schrijven, mits de invalshoek duidelijk is. Mijn onderzoek betreft de juridische positionering van accountants, niet de inhoud van hun functie en de wijze waarop aan die functie inhoud wordt gegeven. Het schrijven van een proefschrift kost zoveel tijd en inspanning dat de promovendus die nooit alleen kan leveren. Niet gesteund en geholpen door een groot aantal mensen op de weg naar het eindresultaat redt hij of zij het niet. De eerste die ik op die weg tegenkwam is mijn promotor, Hans de Doelder, die bij een van de eerste gesprekken over een mogelijke promotie helder en duidelijk stelde dat het niet alleen een lang en moei-

1. EHRM, 08-02-1996, LJN: AC0232, *NJ* 1996, 725

zaam proces zou zijn, maar ook dat de weg naar promotie een groot aantal afvallers kent. Ik ben hem zeer dankbaar voor de wijze waarop hij mij in het schrijven van dit proefschrift heeft begeleid, vooral omdat hij, zonder daar al te veel woorden aan te verspillen, mij duidelijk heeft gemaakt wat de academische norm is en hoe daarnaar te handelen. Dank Hans. Dank aan de medelezers, Inez de Graaff, Caroline Visser, Paul van de Wee en Marcel Pheijffer die ieder vanuit een eigen invalshoek, respectievelijk gezondheidszorg, bedrijfsleven, Neerlandistiek en accountancy vruchtbaar commentaar hebben gegeven op de teksten. Het schrijven van een proefschrift betekent een vrijwillig tijdelijk isolement. Mijn vrouw Iris, mijn zoons, andere leden van de familie alsmede vele vrienden dank ik voor het delen daarvan.

Heemstede, december 2006.



"ALS JE INDERTIJD MIJN ACCOUNTANT HAD GENOMEN, WAS JE NU MILJONAIR GEWEEST."

Inleiding

Terreinverkenning.

Ironie en humor liggen vaak dicht bij elkaar. Humor maakt de werkelijkheid transparant door aspecten daarvan op creatieve wijze in een ander daglicht te stellen, in ironie wordt de tegenstelling tussen schijn en werkelijkheid benadrukt door precies het tegengestelde uit te drukken van wat men bedoelt. De hiernaast afgedrukte tekening van Peter van Straaten heeft zowel ironische als humoristische aspecten in zich. Wie naar deze 'cartoon' kijkt, glimlacht niet alleen, maar wordt ook geconfronteerd met twee vragen. Is de accountant de bonafide en onafhankelijke controleur van jaarrekeningen en boeken waarbij de kwaliteit van zijn werkzaamheden én van zijn onafhankelijkheid worden gegarandeerd door een systeem van 'checks and balances' dat door de beroepsvereniging in stand wordt gehouden? Of is de onafhankelijkheid van de accountant langzamerhand zo zeer onder druk komen te staan dat hij eerder een zodanig loyaal adviseur van zijn opdrachtgever is geworden, dat hij bereid is de bij een wettelijk voorgeschreven controle normen erg flexibel toe te passen of zelfs buiten toepassing te laten? Waar dit dilemma nog een glimlach rechtvaardigt en een 'ach, het zijn maar accountants', heeft zich de afgelopen jaren een aantal ontwikkelingen rond het beroep van de accountant voorgedaan die noch met de glimlach noch met het 'ach' kunnen worden afgedaan.

In 2001 en 2002 werden de Verenigde Staten opgeschrikt door een aantal financiële schandalen.[2] De SEC, de Amerikaanse beurstoezichthouder, het Congres en/of het Amerikaanse ministerie van justitie onderzochten in 2002 een aantal bedrijven wegens de verdenking van dubieuze boekhoudkundige constructies.[3] Medio 2006 zijn in de VS de leden van de raad van bestuur van Enron strafrechtelijk vervolgd, een proces dat wereldwijd aandacht heeft genoten.

---

2. NRC Handelsblad 9 juli 2001, Enron beschikte over een groot aantal zg. special purpose entities; BV's die niet op de balans voorkwamen. De ondergang van Enron leidde tot een vermindering van beurswaarde van 50 miljard dollar.
De beurswaarde van Tyco is met negentig miljard dollar gedaald sinds januari 2002. Door een bedrag van 3,85 miljard dollar voor telecomdiensten te boeken als kapitaalsinvestering en niet als een operationele kostenpost verdween een bedrag van 1,22 miljard dollar schuld uit de boeken. Het verlies aan marktwaarde beloopt inmiddels 60 miljard dollar.

3. NRC Handelsblad 10 juli 2002.

Vergelijkbare boekhoudkundige schandalen in Nederland zijn Baan,[4] KPN Qwest, Coberco en, bijna postuum, Daf, waarvan de jaarrekening over 1991 ten onrechte was voorzien van een goedkeurende verklaring door de accountant[5] en Vie d'Or. In Nederland is de Parlementaire enquête Bouwnijverheid (PEBn) afgerond en zijn de resultaten van dit onderzoek gepubliceerd. In het kader van dat onderzoek is de rol van de accountant expliciet ter sprake gekomen. Een ander schandaal van Nederlandse bodem betreft de problemen bij Ahold in verband met het jarenlang onjuist weergeven van de resultaten van gelieerde ondernemingen in de geconsolideerde jaarcijfers en het buiten het zicht houden van stukken met betrekking tot de feitelijke machtsverhoudingen tussen bedrijfsonderdelen van dit concern. De strafrechtelijke vervolging van ex-leden van de raad van bestuur van Ahold in het voorjaar van 2006 heeft in de media veel aandacht gekregen. In België heeft de ondergang softwarebedrijf Lernout & Hauspie voor de nodige opschudding gezorgd. Meest recent in de Europese Unie is een groot Italiaans zuivelconcern, Parmalat, dat in opspraak is geraakt nu vele miljarden euro in rook lijken te zijn opgegaan,[6] waarbij in de media wordt gewezen op overeenkomsten met de Enron-zaak, zeker waar het gaat om het gebruik 'special purpose entities'. Nederlandse financiële dienstverleners, advocaten en trustkantoren zouden in deze zaak een faciliterende rol hebben gespeeld.

De conclusie is gerechtvaardigd dat het functioneren en de positie van de accountant nationaal en internationaal onder vuur heeft gelegen na een aantal financiële en boekhoudkundige schandalen die niet alleen grote impact hebben gehad op de financiële markten, maar ook het (financieel/economische) bestaan van individuele beleggers en spaarders te gronde hebben geraakt. Als gevolg van deze ontwikkelingen zijn vragen gesteld bij de positie en het functioneren van accountants en de toegevoegde waarde van de door hen verrichte werkzaamheden en, daarmee samenhangend, de door hen afgelegde verklaringen.

Ook binnen de beroepsgroep wordt erkend dat de situatie waarin zich de accountancy in Nederland thans bevindt verre van rooskleurig is.

Bindenga[7] beschrijft de situatie van het accountantberoep anno 2005/2006 als volgt:

> "Het accountantsberoep heeft een slechte naam gekregen als gevolg van enkele schandalen en déconfitures. Het publiek heeft het vertrouwen in accountants verloren. Ik denk dat de

---

4. NRC Handelsblad 21 mei 2002. In dit artikel wordt het volgende gesteld. In 1998 raakte Baan in opspraak toen bleek dat niet verkochte software op grote schaal in de boeken werd verwerkt als omzet. Software werd verkocht aan privé-vennootschappen die toebehoorden aan de gebroeders Baan. Ondanks overvolle magazijnen werd deze praktijk voortgezet wat tot gevolg had dat de winst over 1997 voor meer dan de helft discutabel is. De accountant van Baan keurde desondanks de jaarcijfers goed. Diezelfde accountant is in mei van dit jaar door de SEC aangeklaagd voor een soort gelijke situatie, deze keer bij het softwarebedrijf Peoplesoft.
Idem: Meeus, 2000; Houben & Wester, 2001.

5. Reijn, 2000. In dit artikel wordt gerefereerd aan een uitspraak van de RvT van 18 februari 2000.

6. NRC Handelsblad van 5 januari 2004 en de Financiële Telegraaf van 3 januari 2004.

7. Bindenga, 2005, p.65.

weg naar herstel van vertrouwen erg lang zal zijn en misschien bereikt het beroep de ooit verworven vertrouwenspositie wel nooit meer."

In een recent verschenen publicatie van het NIVRA[8] is de actuele situatie van de Nederlandse accountancy treffend weergegeven:

"Het accountantsvak krijgt steeds meer te maken met formele voorschriften, wetten en regels. Deze ontwikkeling valt uiteraard niet los te zien van de boekhoudschandalen die rond de millenniumwisseling plaatsvonden. Deze schandalen hebben geleid tot een grote hoeveelheid aan wet- en regelgeving, zoals de nieuwe verslaggevinsgsregels voor Europese beursgenoteerde ondernemingen (IFRS), de Nederlandse Code Tabaksblad voor Corporate Governance, De Sarbanes-Oxley Act (SOX) voor bedrijven met een Amerikaanse beursnotering, nieuwe Gedrags- en Beroepsregels voor accountants, nieuwe accountantswetgeving, aanvullende regels voor onafhankelijkheid van accountants, nieuwe internationale richtlijnen voor de accountantscontrole, en allerlei andere branchespecifieke voorschriften.

Het gevolg daarvan is ook dat de alibicultuur en de claimcultuur oprukken in het accountantsvak. Volgens criticasters zijn accountants vooral bezig zich in te dekken, door zich strikt aan het stelsel van regels te houden. Ze zijn vooral bezig met uitleggen wat ze niet doen, terwijl de maatschappij juist wil horen wat er werkelijk aan de hand is. Dat kan hun kernproduct – het verschaffen van zekerheid – uithollen.

Al met al lijkt de Amerikaanse – op regels georiënteerde – benadering het te winnen van de Europese benadering waarin principes voorop staan."

Kortom, ook binnen de beroepsgroep worden kritische vragen gesteld bij de positie en het functioneren van accountants. De onafhankelijkheid van de accountant zou niet meer zijn dan een schijnafhankelijkheid, de door hen afgelegde verklaringen bij door hen gecontroleerde jaarrekeningen zouden geen reële meerwaarde hebben en claim- en alibicultuur rukken op in het accountantsvak.

De afgelopen jaren is in Nederland een aantal proefschriften verschenen die de (forensisch) accountant tot onderwerp hebben. Ik denk aan de proefschriften van Diekman[9], Pheijffer[10], Schilder[11], Boertien[12], Joling[13], Langendijk[14] en Emanuels[15]. Naar mijn oordeel duidt dat er

8. NIVRA, 2005a, p. 10.

9. P.Diekman, Auditor and Fraud, the responsibility of the auditor for fraud prevention, fraud detection and fraudreporting,

10. M.Pheijffer, De Forensisch accountant, het recht meester.

11. A.Schilder: Auditor Independence.

12. Boertien, De civielrechtelijke aansprakelijkheid van de openbare accountant naar Engels en Nederlands recht.

13. J. Joling, De accountant en de berekening van schade.

14. H.Langendijk, De markt voor wettelijk verplichte accountantscontrole in Nederland.

15. J.Emanuels, Overwegingen van accountants bij beslissingen in conflictsituaties.

op dat het beroep van accountant of het verschijnsel accountancy maatschappelijk én wetenschappelijk belangrijk genoeg is om er nader aandacht aan te besteden.

Kijkend naar wat de afgelopen jaren over 'de accountant' in Nederland is gepubliceerd, kunnen een aantal situaties worden onderscheiden die een negatieve uitstraling naar de beroepsgroep hebben gehad en, indien zij zich weer voordoen nog steeds kunnen hebben.

1) Publicaties met betrekking tot de al dan niet directe betrokkenheid van accountants bij criminele activiteiten zoals het instemmen met het inrichten van een onjuiste dministratie en het naar de buitenwereld toe als gevolg daarvan oproepen van onjuiste voorstelling van een (financieel-economische) stand van zaken bij ondernemingen.[16] (zie paragraaf 4.6 en 4.23)

2) Situaties waarin kort na het afgeven van een goedkeurende accountantsverklaring bij een jaarrekening een organisatie in financiële problemen raakt, surséance moet aanvragen of failliet gaat,[17] dan wel situaties waarin blijkt dat jarenlang ten onrechte een goedkeurende accountantsverklaring bij de jaarrekening is afgegeven, onder meer door een onjuiste voorstelling van zaken door de onderneming, zoals in het geval van Ahold zou zijn gebeurd,[18]

3) Accountants die naast hun eigenlijke taak, het controleren van de jaarrekening, optreden als bedrijfs- of organisatieadviseur[19] bij organisaties waarvoor zij ook de jaarrekening controleren en accountants die optreden als "forensisch" deskundige,[20] dit laatste al dan niet in samenhang met een controlerende en- of adviserende functie bij dezelfde organisatie.

4) Situaties waarin accountants indirect betrokken raken bij strafrechtelijke procedures tegen voormalige leden van raden van bestuur van ondernemingen financieel in opspraak zijn geraakt. (De zaak Ahold is hiervan een goed voorbeeld).

5) Accountants die zich bijvoorbeeld vanwege hun forensische activiteiten moesten verantwoorden bij de Raad van Tucht, vaak met alle mediabelangstelling van dien.

Tot deze niet limitatieve opsomming van situaties ben ik gekomen na onderzoek en analyse van het bij de literatuurlijst gevoegde overzicht van publicaties in dag- en weekbladen van de afgelopen jaren, de bevindingen van de Parlementaire Enquêtecommissie Bouwnijverheid

---

16. Volgens publicaties zouden accountants in strafrechtelijke zin verwijtbaar hebben gehandeld door willens en wetens mee te werken aan malversaties met bedrijfsresultaten. Ik wijs op NRC Handelsblad 26 augustus 2002, NRC Handerlsblad 9 december 2003, K.Eichenwald: "A conspiracy of fools", de uitspraak van het Hof Arnhem van 22 -02-2006, *LJN* AV 2321.

17. Een goed voorbeeld is het faillissement van de Bank of Commerce and Credit International (BCCI), dat heeft geleid tot EG-richtlijn 25/96).

18. Wester & Schinkel, 2003.

19. NRC Handelsblad 9 december 2003. Een artikel met betrekking tot de rol die een accountant heeft gespeeld bij het tot stand komen van een onroerend goed deal. Dat optreden heeft geleid tot zijn ontslag.

> "Een Nederlandse accountant is dit jaar ontslagen omdat hij privé geld probeerde te verdienen aan een grote bedrijfsovername waarbij hij de boeken controleerde".

20. NRC Handelsblad 13 juni 2002. Het onderzoek naar het declaratiegedrag van de voormalig burgemeester van Rotterdam in opdracht van de gemeenteraad van die stad is een voorbeeld van een dergelijke situatie.

(PEBn), de bevindingen in de Memorie van Toelichting bij het wetsvoorstel Toezicht Accountantsorganisaties, het “Report Pursuant to Section 704 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002” en de rapporten “Onderzoek naar de naleving van de verordening op de fraudemelding”[21], “Onderzoek naar het besluitvormingsproces van accountants bij onderzoek naar fraude bij klanten”[22] en “Onderzoek naar de verwachtingen van geledingen van het maatschappelijk verkeer ten aanzien van de rol van accountants bij het vinden en rapporteren van fraude bij klanten”[23] van het onderzoeksinstituut MARC van de Universiteit van Maastricht.

Gelet op de aard van de eerste situatie, die van criminele activiteiten, is op voorhand niet aannemelijk, dat er in Nederland sprake is van een structurele misstand. De recent in Nederland spelende financiële schandalen hebben tot heden niet geleid tot strafrechtelijke vervolging[24] van de daarbij betrokken accountants of accountantsorganisaties, hoewel het OM na afronding van de vervolging van de ex-leden van de raad van bestuur in eerste aanleg besloten heeft tegen de accountant van Ahold bij de raad van tucht een klacht in te dienen vanwege de rol die deze accountant zou hebben gespeeld in het financiële schandaal waarin Ahold betrokken is geweest. Uit een in 2003 gepubliceerd onderzoek naar het naleven van de verordening fraudemelding door accountants is onder meer naar voren gekomen dat in de periode 1995 – 2002 bij benadering zesentwintig door accountants geconstateerde fraudegevallen niet hebben geleid tot melding bij het landelijk meldpunt[25] en dat bij benadering zestien van die fraudegevallen niet hebben geleid tot de dwingend voorgeschreven teruggave van de opdracht.

Langs de twee hiervoor geschetste lijnen, boekhoudkundige/financiële schandalen bij beursgenoteerde ondernemingen en de vermoede, maar (nog) niet aangetoonde rol van accountants daarbij én de binnen de beroepsgroep opgekomen kritiek op de wijze waarop accountants tegenwoordig functioneren, is vast te stellen dat het beroep van accountant extern en intern onder druk is komen te staan. De wetgevende overheid reageert op die situatie met nadere wetgeving betreffende accountants. In Nederland zijn inmiddels de Wet toezicht accountantsorganisaties (WTA) en het daarmee samenhangenhangende besluit (BTA) in werking getreden en in de Verenigde Staten is als reactie op het Enron-schandaal de Sarbanes Oxleywet op 25 juli 2002 van kracht geworden. De beroepsorganisaties (NIVRA en NOvAA) hebben op grond van hun verordenende bevoegdheden nadere richtlijnen uitgevaardigd. Op Europees niveau wordt, hoewel niet als directe reactie op de eerder genoemde schandalen, gewerkt aan een alles overkoepelende “accountantsrichtlijn” (COM (2004) 177 def).

21. Hassink, Maijoor & Meeuwissen, 2003.

22. Hassink & Meuwissen, 2005a.

23. Hassink & Meuwissen, 2005b.

24. Bij de op handen zijnde vervolging van de top van het AHOLD-concern worden echter wel steeds klemmender vragen gesteld bij de rol die de huisaccountant in de AHOLD-affaire heeft gespeeld. Bron: www.nrc.nl:Dossier Ahold.

25. Van het Korps Landelijke Politiediensten (KLPD).

Vraagstelling en onderzoeksopzet.

Bij deze stand van zaken is een nader onderzoek naar de juridische positie van de accountant in Nederland op zijn plaats. Vooral een onderzoek naar de juridische positie nu wet- en regelgevende instanties op de binnen en buiten de beroepsgroep ontstane onrust ervoor gekozen hebben daarop te reageren met nieuwe nadere regelgeving. De titel van dit onderzoek, De juridische positie van (forensisch) accountants in Nederland, kan verwarring wekken. Gaat het om accountants, om forensisch accountants of om beiden? Het gaat om beiden. Het duiden van de juridische positie van accountants is voorwaarde om die positie van forensisch accountants te kunnen onderzoeken en duiden. Afhankelijk van de wijze waarop invulling wordt gegeven aan de toevoeging 'forensisch' kunnen degenen die tot deze groep (willen) behoren, worden beschouwd als accountants. De aanduiding 'juridisch' geldt ter onderscheiding van andere posities zoals bijvoorbeeld de sociale of economische positie van de accountant in Nederland. Onder 'juridisch' versta ik "de rechtstoestand aangaande enig bepaald subject of object, aangaande enige verhouding tussen subject/object of subjecten."[26] In die rechtstoestand zijn naar mijn oordeel begrepen wet- en regelgeving en jurisprudentie[27] een bepaald onderwerp betreffend.

De juridische positie dient onderscheiden te worden in de formeel juridische positie, betrekking hebbend op wetgeving (besluiten van regering en Staten-Generaal en Europese Verordeningen en Richtlijnen) en de materieel juridische positie (die betrekking heeft op algemeen verbindende voorschriften ongeacht de herkomst, maar ook op de aanbevelingen van bijvoorbeeld de Europese Commissie die als basis en achtergrond dienen voor nationale regelgeving).

Onder die nadere regelgeving begrijp ik ook wat op grond van de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer met betrekking tot de accountant aan regels tot stand is gekomen. Ik denk bijvoorbeeld aan het spanningsveld tussen verwachtingskloof de vertrouwensleer dat als een inmiddels geïnstitutionaliseerd leerstuk dient te worden beschouwd[28] dat deels vertaald is

26. Algra & Gokkel, 1985, p.406.

27. Rechtspraak én rechtsleer door de rechtspraak gevormd en gehandhaafd.

28. Hoewel niet met zoveel woorden benoemd wordt in de MvT bij de WTA aan dit leerstuk gerefereerd:
"Het is van belang dat marktpartijen bij het nemen van financiële en niet financiële beslissingen kunnen vertrouwen op het door ondernemingen of instellingen (hierna ook ondernemingen) gepresenteerde beeld van de (financiële) positie van die onderneming.
Waar de kernfunctie van de accountant het toevoegen van zekerheid in het maatschappelijk verkeer is, verliest deze functie haar waarde door het wegvallen van het in de accountantsverklaring gestelde vertrouwen. Dit is een probleem voor de accountant die zelf in diskrediet zal raken, voor het vertrouwen in de beroepsgroep als geheel, maar nadrukkelijk ook voor het maatschappelijk verkeer (bedrijfsleven, overheid, financiële markten) ten behoeve waarvan de accountant zijn verklaring afgeeft. Daarmee is het belang van de publieke functie geduid."
Kamerstukken II, 2003-2004, 29658, nr.3, p.2.

in wetgeving (WRA) en verordeningen van het NIVRA. Met betrekking tot positiebepalende wet- en regelgeving kunnen met betrekking tot de accountant twee soorten wet- en regelgeving worden onderscheiden. Wet- en regelgeving die exclusief de accountant tot onderwerp heeft; de accountant is de normadressaat. Het gaat daarbij op de eerste plaats om de WRA, alle daarvan afgeleide regelgeving, Europese regelgeving en om de WTA, het BTA, de Wet Tuchtrechtspraak accountants en de Richtlijn COM (2004)177 def. Op de tweede plaats gaat het om wet- en regelgeving met betrekking tot de verplichting tot het voeren van een administratie en het opstellen van een jaarrekening en de wettelijk verplichte controle daarop. De normadressaat wordt gevormd door degenen aan wie een administratieplicht wordt opgelegd. Deze wet- en regelgeving houdt voor de accountant een instructienorm in. Uit zijn controle moet blijken of de wettelijke bepalingen met betrekking tot de inrichting van de jaarrekening op de juiste wijze zijn toegepast. Deze wetgeving betreft de bepalingen in Boek 2 BW, enkele bepalingen in financiële toezichtwetten, thans de Wet Financieel Toezicht (WFT) en een aantal Europese richtlijnen.

Een bepalend aspect van de juridische positie van de accountant, in formele zowel als in materiële zin is de wijze waarop in de rechtspraak die positie nader is bepaald. De rechtspraak vormt een toetsingskader waarbinnen de accountant als procespartij kan optreden, hetzij als betrokkene, gedaagde of verdachte, hetzij als getuige of deskundige. Daarbij dient een onderscheid te worden gemaakt tussen de tuchtrechtspraak, de strafrechtspraak, de civiele rechtspraak en de bestuursrechtspraak.

De **eerste onderzoeksvraag** luidt: Welke is de juridische positie van accountants in Nederland? Als onderzoeksbronnen dienen: wet- en regelgeving en formele leerstukken accountants betreffend voor zover deze neergeslagen zijn in wet- en regelgeving. (H.1 en 2. In Hoofdstuk 1 onderzoek ik de wet- en regelgeving waarvan de accountant direct de normadressaat is. In hoofdstuk 2 onderzoek ik die wet en regelgeving die van groot belang voor de accountant is, maar waarvan hij niet primair de normadressaat is.

De **tweede onderzoeksvraag** luidt: wat is een forensische accountancy? Die vraag beantwoord ik in Hoofdstuk 3.

In **de derde onderzoeksvraag** komen accountants en forensisch accountants bij elkaar. Deze vraag noopt tot een gezamenlijke behandeling en luidt: Welke is de juridische positie van forensisch accountants in Nederland:

IIIa: In de rechtspraak: - de tuchtrechtspraak;

- als gedaagde/verdachte in civielrechtelijke, strafrechtelijke en bestuursrechtelijke procedures;
- als getuige-deskundige in civielrechtelijke, strafrechtelijke en bestuursrechtelijke procedures.

IIIb: In de wetgeving.

IIIc: Op basis van andere bronnen, met name onderzoek naar de positie van accountants.

Voor de beantwoording van deze vraag zal ik gebruik maken van de regeringsevaluatie van de WRA, de resultaten van de Parlementaire Enquête Bouwnijverheid, de onderzoeken naar het functioneren van accountants die door het Maastricht Accounting and auditing Research and education Center (MARC) in opdracht van het NIVRA zijn uitgevoerd, het Europees Groenboek met betrekking tot accountants als ook het standpunt van de Europese Commissie met betrekking tot de onafhankelijkheid van de accountant en een onderzoek van de Securities and Exchange Commission (SEC) naar de rol van accountants bij zaken waarin de SEC heeft ingegrepen.

Deze vragen zullen beantwoord worden in Hoofdstuk 4

In de **vierde onderzoeksvraag** herneem ik de uitgangsvraag van dit onderzoek: Wat is de juridische positie van (forensisch) accountants in Nederland? Het antwoord op deze hernomen vraag zal ik beantwoorden door drie deelvragen te stellen en te beantwoorden..

IVa: de huidige positie;

IVb: de toekomstige positie aan de hand van wetgevingsinitiatieven;

IVc: in hoeverre vormen de eerder besproken wetgevingsinitiatieven, afgezet tegen de huidige juridische positie een afdoend antwoord op de ontwikkelingen die zich de afgelopen decennia rond accountants in Nederland hebben voorgedaan? Deze vragen zullen beantwoord worden in Hoofdstuk 5.

De methode van onderzoek voor de hoofdstukken 1, 2, en 4, voor wat betreft deelvraag c, is die van literatuuronderzoek met een rechtsvergelijkend[29] karakter. Opgemerkt zij dat in mijn onderzoek aspecten van beide vormen van rechtsvergelijking (in strictu sensu en in latu sensu) voorkomen. Het gevolg van deze wijze van onderzoek is dat deze hoofdstukken een sterk beschrijvend karakter hebben; een dergelijk bronnenonderzoek dwingt daartoe. De bronnen die ik onderzoek zijn wet- en regelgeving, jurisprudentie en formele leerstukkern accountants betreffend. Dergelijk bronnenmateriaal leent zich in feite niet voor een andere vorm van onderzoek. Het voordeel van deze vorm van onderzoek is dat tussen de bronnen een vergelijkende analyse kan worden gemaakt als gevolg waarvan onderliggende structuren zichtbaar kunnen worden gemaakt. De basis voor hoofdstuk 4, onderzoeksvraag a is, voor zover jurisprudentieonderzoek betreffend, is die van empirisch onderzoek naar tuchtrechtelijke uitspraken en jurisprudentie en voor het overige van rechtsvergelijkend onderzoek in de hierboven beschreven zin.

Mijn onderzoek, met name hoofdstuk 4 voor wat betreft deelvraag c, heeft een exploratief karakter. Het toetsen van de resultaten van een rechtsvergelijkend onderzoek aan andere

---

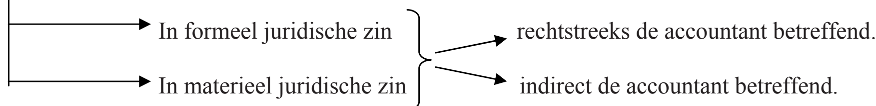
29. Zoals bedoeld door Kokkini-Iatridou met rechtsvergelijking stricto en lato sensu:
“Rechtsvergelijking in stricto sensu: de vergelijking is georiënteerd op het onderzoek van normatieve regels, formele en niet-formele, die deel uitmaken van de juridische realiteit. Rechtsvergelijking in lato sensu: de vergelijking is georiënteerd op het onderzoek van de elementen die tot de verklaring van de geldende regels bijdragen.”
Kokkini-Iatridou, 1988, p.4.

bronnen dan die voor de rechtsvergelijking werden gebruikt is als het betreden van nieuwe terreinen. In gelijke mate gaat dat op voor het beantwoorden van de vraag of wetgevingsinitiatieven een afdoend antwoord vormen op hetgeen als resultaat van het rechtsvergelijkend onderzoek is gevonden.

Hoewel de ontwikkelingen op het terrein van de accountancy nog volop gaande zijn heb ik het manuscript eind november 2006 afgesloten. De ontwikkelingen op het gebied van wet- en regelgeving accountants betreffend gaan echter zo snel dat het buiten beschouwing laten van een aantal van die ontwikkelingen aan het onderwerp geen recht zou doen zeker nu het nog mogelijk is daaraan wel aandacht te besteden. Begin 2007 zijn een aantal nieuwe NIVRA-verordeningen in werking getreden en ook op het gebied van de tuchtrechtspraak zijn nieuwe ontwikkelingen te melden. Zeker nu deze ontwikkelingen de juridische positie van de accountant raken heb ik, ondanks de eerder genoemde datum van afsluiting van mijn manuscript, in Hoofdstuk V, paragraaf 13, onder de titel: Gebeurtenissen na balansdatum, aandacht besteed aan deze ontwikkelingen.

Onderzoekstitel: De juridische positie van forensisch accountants in Nederland.

Onderzoeksvraag I:
De juridische positie van accountants in Nederland. (Hoofdstuk 1,2)



Onderzoeksvraag II:

Wat is forensische accountancy, van accountant tot financieel deskundige/particulier onderzoeker. (Hoofdstuk 3)

Onderzoeksvraag III: De juridische positie van forensisch accountants in Nederland. (Hoofdstuk 4)

IIIa: In de rechtspraak:
- tuchtrechtspraak;
- als gedaagde/verdachte in civielrechtelijke, strafrechtelijke en bestuursrechtelijke procedures.
- als procespartij in civielrechtelijke, strafrechtelijke en bestuursrechtelijke procedures.

IIIb: In wet- en regelgeving.

IIIc: Bevindingen van het onderzoek uit andere bronnen naar de positie van forensisch accountants.

Onderzoeksvraag IV: de juridische positie van forensisch accountants in Nederland nader bezien. (Hoofdstuk 5)

IVa: De huidige positie.

IVb: De toekomstige positie (welke wetgevingsinitiatieven zijn ontwikkeld als antwoord op recente ontwikkeling binnen het accountantsberoep?)

IVc: In hoeverre is komende wet- en regelgeving een afdoende antwoord op de ontwikkelingen die zich de afgelopen decennia rond accountants in Nederland hebben voorgedaan?

Hoofdstuk VI: Samenvatting en conclusies.

HOOFDSTUK I

De juridische positie van forensisch accountants in Nederland.

In het eerste hoofdstuk van mijn proefschrift doe ik een onderzoek naar de juridische positie in formele en materiële zin van accountants in Nederland. Hierin ligt de nadruk op wet- en regelgeving die direct betrekking heeft op de accountant, de WRA en de daarvan afgeleide regelgeving evenals de regelgeving op grond van de verordenende bevoegdheid van het NIVRA en regelgeving op Europees niveau.

Mijn onderzoek begin ik met een beknopt historisch overzicht van de ontwikkeling van het beroep van accountant (paragraaf 1) en de WRA. (paragraaf 2). Deze overzichten bewijzen hun nut hierin dat daaruit blijkt dat huidige knelpunten in en rond het beroep van accountant al vanaf het ontstaan van het beroep een rol hebben gespeeld.

1.1. Beknopte geschiedenis van de ontwikkeling van het accountantsberoep in Nederland.

In de tweede helft van de negentiende eeuw maakte de Nederlandse economie een periode van groei door. Een van de gevolgen daarvan was, dat de financieringsstructuur van veel ondernemingen veranderde. Financiering uit privé-vermogen of familiekapitaal bleek niet langer toereikend en steeds meer ondernemingen zagen zich genoodzaakt kapitaal uit de markt aan te trekken om hun activiteiten en de uitbreiding daarvan te kunnen financieren. Daartoe kozen veel ondernemingen voor de NV als juridische verschijningsvorm die het immers mogelijk maakte kapitaal aan te trekken buiten een beperkte kring.[30] De als gevolg van deze vorm van financiering ontstane scheiding tussen de leiding over en het eigendom van de organisatie leidde tot een situatie waarin de beheerders van het vermogen over hun beheer verantwoording moesten afleggen aan de eigenaars van het door hen beheerde vermogen. Het ligt voor de hand dat de controle op de juistheid van de afgelegde verantwoording bij onafhankelijke

30. De Hen 1998, p.9.

derden werd gelegd.[31] De scheiding tussen beheer en vermogen zou leiden tot een problematiek met de daarbij behorende theorievorming die wordt aangeduid als de 'agency-theorie'.[32]

> "De agency-theorie gaat uit van een situatie waarin de eigenaar (principaal) een overeenkomst sluit met het management (agent). De term 'agent' slaat op de omstandigheid dat ondernemingsbeslissingen niet door de aandeelhouders zelf worden genomen, maar door de door hen aangewezen vertegenwoordigers. In deze optiek verleent het management overeengekomen diensten tegen een vergoeding. Belangentegenstellingen tussen aandeelhouders en het management van een onderneming zijn daarbij niet ondenkbaar. Aandeelhouders hebben er namelijk belang bij dat winsten volledig worden verantwoord. Dit is immers direct van invloed op de waarde van hun aandeel en de uit te keren dividenden. Het management kan er echter belang bij hebben de winsten niet volledig te verantwoorden en waarden uit de onderneming te onttrekken, zichzelf excessieve beloningen toe te kennen of te investeren in risicovolle projecten."[33]

De grondlegger van de klassieke economische school, Adam Smith, herkent dit probleem anno 1776 al.[34] Hij stelt vast dat er een aanmerkelijk verschil bestaat tussen de economische belangen van de shopkeeper (de agent) en de shopowner (de principaal).

Langendijk[35] ziet het agencyproblem als volgt:

> "De agency-theorie belicht de relatie tussen twee partijen waarbij de ene partij (de agent) werkzaamheden verricht c.q. beslissingen neemt in opdracht van of als vertegenwoordiger van de andere partij (principaal/opdrachtgever).
>
> De agency-theorie gaat er van uit dat beide partijen op een rationele wijze proberen hun nut te maximaliseren. De agenten vinden niet alleen hun salaris van belang maar ook factoren als status, werkomstandigheden, emolumenten en andere voordelen van hun positie. Deze agenten hechten tevens veel belang aan "leisure"(vrije tijd) en zij wegen desbetreffend belang af tegen hard weken en routinematige arbeid. Voorts kunnen zij hun taak en werkzaamheden op een andere wijze opvatten en uitvoeren dan hun principaal voor ogen heeft. Het is daarom plausibel te veronderstellen dat de agent zijn werkzaamheden niet altijd zal verrichten in overeenstemming met de belangen van de principaal. Om (eventuele) divergenties te voorkomen, kan de principaal door een systeem van meting van het inspanningsniveau van de agent (monitoring) en het verschaffen van prestatieprikkels de "niet toegesneden" activiteiten van de agent verminderen. De functie van de externe accountant kan worden beschouwd als een monitoring-activiteit."

31. Deckers & Van Kollenburg, 1998, p. 15,16.

32. Schilder e.a. 1999, p. 2, 3.
Andere literatuur over dit onderwerp: Deckers & Van Kollenburg, 1998, Jensen 1998, Scott, 1997.

33. Dekkers & Van Kollenburg, 1998, p.19.

34. Adam Smith, 1776/2003, p.941.

35. Langendijk, 1994, p.70.

Naast het later te bespreken accountantscontrolerisico roept het agencyprobleem een zelfstandig risico in het leven dat ik aanduid als het agencycontrolerisico. Ik versta hieronder het risico dat niet of in onvoldoende mate wordt onderkend dat de agent om hem moverende redenen de principaal en daarmee ook de monitor onvolledige en/of (deels) onjuiste informatie verschaft als gevolg waarvan het oordeel van de monitor met betrekking tot de juistheid van die informatie wordt beïnvloed. Het bestaan van een dergelijk risico is door het Ahold schandaal aangetoond. Van de omvang van dit risico kan gezegd worden dat het evenredig is aan de mate waarin de monitor afhankelijk is van de agent.

Ook in die tijd, eind negentiende eeuw, waren financiële schandalen niet vreemd. Een van die schandalen, aangeduid als de affaire Pincoffs[36], heeft mede bijgedragen tot het ontstaan van onafhankelijke financiële administratieve controleurs, die later worden aangeduid als accountants. Pincoffs had zijn boekhouders gedwongen tot het vervalsen van de boekhouding. Daarnaast had het toezicht door de commissarissen gefaald.[37] Mede als gevolg van deze affaire ontstond bij verschaffers van extern vermogen de behoefte dat door directies opgestelde financiële verantwoordingen zouden worden gecontroleerd door een onafhankelijke commissie, de latere raad van commissarissen.[38] In die tijd doet artikel 336 zijn intrede in het Wetboek van Strafrecht[39]. In dat artikel wordt bedrog met de balans en winst- en verliesrekening strafbaar gesteld.

De scheiding tussen kapitaal en de beschikkingsmacht daarover heeft niet alleen bijgedragen tot het ontstaan van het beroep van accountant, maar heeft een aantal vragen in het leven geroepen die heden ten dage voor het beroep nog actueel zijn. De **eerste** vraag betreft de invloed van het agencyprobleem op de positie van de accountant. De **tweede** vraag betreft degene voor wie of ten behoeve van wie de accountant zijn controles uitvoert. De **derde** vraag betreft de mate waarin hij bij het uitvoeren van zijn controles en het rapporteren daarover onafhankelijk kan optreden. De oorsprong van deze vragen wordt gevormd door de omstandigheid dat de opdracht tot het uitvoeren van een controle wordt gegeven door degene die de te controleren materie heeft samengesteld en dat degene die de opdracht tot controle geeft ook degene is die de accountant daarvoor betaalt.

Rond 1880 wordt in Rotterdam het bureel van boekhouding 'Confidentia' (een van de voorlopers van Ernst & Young) opgericht. Daarin verenigden zich een aantal gespecialiseerde

36. Westra & Mooijekind, 1999, deel 1, p.16; De Hen 1998, p. 8 en 9.

37. De Vries, 1985, p. 34 en volgende.

38. In artikel 2: 250 lid 2 BW is de taak van de raad van commissarissen als volgt omschreven:
"De raad van commissarissen heeft tot taak toezicht te houden op het beleid van het bestuur en op de algemene gang van zaken in de vennootschap en de met haar verbonden onderneming. Hij staat het bestuur met raad terzijde. Bij de vervulling van hun taak richten de commissarissen zich naar het belang van de vennootschap en de met haar verbonden onderneming."

39. *Stb* 03-03-1886; Iwtr 01-09-1886.

boekhouders die hun diensten aanboden als onafhankelijke controleurs van administraties. In 1893 vestigt zich in Amsterdam A. van Dien, (een voorloper van Price Waterhouse) die als eerste binnen het Nederlandse taalgebied als functieaanduiding 'accountant'[40] gebruikt. Die aanduiding raakt al snel ingeburgerd voor de administratieve deskundige die administraties controleert en daarover adviseert zonder daar verder binding mee te hebben. De leden van Confidentia richtten op 15 december 1894 de Vereniging Nederlandsch Instituut van Accountants (Niva)[41]op, welke vereniging als directe voorloper van het Koninklijke NIVRA[42] kan worden beschouwd. Hoewel er tussen de verschillende accountantsorganisaties fundamentele verschillen van inzicht bestonden, streefden die organisaties onafhankelijk van elkaar wel dezelfde doelen na: een wettelijke basis voor het beroep van accountant, eigen beroepsregels, een eigen tuchtrecht en wettelijk geregelde opleiding- en exameneisen. Desondanks is volgens De Vries[43] het accountantsberoep in Nederland tegen de Tweede Wereldoorlog niet alleen gevestigd, maar ook geconsolideerd. Het heeft echter tot 28 juni 1962 geduurd voordat de eerste Wet op de Registeraccountants (WRA) in werking trad.[44] Op grond van deze wet, in samenhang met artikel 393 boek 2 BW, werd het recht om financiële verantwoordingen te controleren en te voorzien van een getrouwheidsoordeel, de certificeringbevoegdheid, voorbehouden aan registeraccountants. In 1974 is de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten (WAA) in werking getreden. In deze wet wordt de beroepsuitoefening geregeld van accountants die geen certificeringbevoegdheid hebben. Op basis van de WAA werd de Nederlandse Orde van Accountant-administratieconsulenten (NOvAA) opgericht.

In de jaren twintig van de vorige eeuw ontstaan twee accountantsscholen in Nederland, een Amsterdamse school onder leiding van Limperg en een Rotterdamse school onder aanvoering van Dijker[45] en Volmer. De door Limperg voorgestane ethisch-dogmatische benadering berust op de door hem ontwikkelde vertrouwensleer. De door Dijker voorgestane benadering wordt aangeduid als rationalistisch-economisch en is praktijk gericht.

Twee voor accountants belangrijke belangrijke leerstukken, de vertrouwensleer[46] en de verwachtingskloof, vinden hun oorsprong in de door Limperg voorgestane opvatting over

---

40. Het Engelse begrip accountant heeft als achtergrond het Latijnse 'auditor' wat toehoorder betekent. Deze Romeinse functionaris had als taak goed te luisteren naar de in het openbaar op het Forum door boeren afgelegde verantwoording over hun opbrengsten In de Middeleeuwen legden pachters verantwoording af aan de landheren af door het voorlezen van de (jaar)afrekening.

41. De Vries, 1985, p. 48 en volgende:
"Al kort na de oprichting dreigde het gevaar dat het Niva de indruk kon maken van een gesloten huis. Een van de oprichters vermaande in 1899 al: "dat wij niet zoo exclusief mogen zijn, dat wij al spoedig den schijn op ons zouden laden alsof wij alleen voor onszelf zorgden."

42. Hoewel het NIVRA koninklijk is zal ik deze organisatie verder aanduiden als NIVRA.

43. De Vries, 1985, p. 48 en volgende.

44. Hulshoff Pol, 2000, p.19; Westra & Mooijekind, 1999, p.24.

45. Westra & Mooijekind, 1999, p.25.

46. De Hen, Berendsen & Schoonderbeek, 1995, p. 249 e.v.

de verhouding tussen accountant en samenleving. Daar beide leerstukken constituerend zijn voor de positie en de functie van de accountant is het dienstig op deze plaats daarop kort in te gaan.

1.1.1. Vertrouwensleer.

De grondslagen van het accountantsberoep zijn volgens Limperg:

- de onafhankelijkheid in het oordeel van de accountant en daarmee direct samenhangend zijn onafhankelijke positie,
- bepaling van de taak van de accountant door hetgeen als basis voor dat oordeel nodig is om de verantwoordelijkheid te dragen,
- omlijning van die verantwoordelijkheid door het vertrouwen dat het maatschappelijk verkeer in die functie stelt.

> "De accountant is verplicht om zijn arbeid zo te verrichten, dat hij de verwachtingen, welke hij bij de verstandige leek opwekt, niet beschaamt; en omgekeerd, de accountant mag geen grotere verwachtingen opwekken dan door de verrichte arbeid gerechtvaardigd wordt".[47]

De accountant is een onafhankelijke controledeskundige, die publieke financiële verantwoordingen kan controleren. Op dat punt doet hij als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer zijn intrede.

> "de functie van vertrouwensman van de onpersoonlijke maatschappij, van de spaarders en van de andere belanghebbenden die niet de opdrachtgevers zijn."
>
> "Wil de functie doel treffen, dan mag in haar vervulling geen groter vertrouwen worden gesteld dan wordt gerechtvaardigd door de verrichte arbeid en de deskundigheid van de accountant, terwijl omgekeerd de functie moet worden vervuld op een wijze die het in de vervulling gestelde vertouwen rechtvaardigt."[48]

De functie van de accountant wortelt in het vertrouwen dat het maatschappelijk verkeer stelt in de doeltreffendheid van de controle en in het oordeel van de accountant.[49]

Berendsen[50] formuleert de kern van de vertrouwensleer als volgt:

> "de functie van de openbaar accountant berust op en wortelt in zijn gevestigde positie als deskundig, onafhankelijk, objectief en integer controleur, die in opdracht van een huishouding geloofwaardigheid toevoegt aan de informatie die die huishouding openbaar maakt aangaande haar financiële positie en haar resultaat. Dat vertrouwen berust op de gevestigde positie en op de genoemde kwalificaties van de openbare accountant. Alleen de gebleken en telkens weer blijkende deskundigheid van de accountant, zijn onafhankelijkheid, objectiviteit en integriteit en zijn beroepsopvattingen houden het vertrouwen in stand."

---

47. Westra & Mooijekind, 1999, p.21.
48. De Hen, Berendsen & Schoonderbeek, 1995, p. 263, 264; gelijkluidend: Mulders & Van Kuijck 2005, p. 75.
49. Idem, p. 264 e.v.
50. Berendsen, 1990, p. 83.

Boertien[51] onderscheidt in navolging van Limperg twee aspecten in de accountantsfunctie: die van controleur ten behoeve van de leiding en die van controleur ten behoeve van het maatschappelijk verkeer. De eerste functie is het oudste. De tweede functie, die van vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer ontstond toen ondernemingen meer en meer een beroep op de kapitaalmarkt moesten doen om vermogen aan te trekken ten behoeve van de onderneming. De kapitaalverschaffers hebben behoefte aan een van de onderneming onafhankelijk deskundig oordeel met betrekking tot de door de onderneming afgelegde (financiële) verantwoording. Deze deskundige dient als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer functioneel onafhankelijk te zijn. In de verhouding tussen deze twee functies ligt het primaat bij die van vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer, zo zelfs, dat de opdrachtgever over de inhoud van die functie geen zeggenschap heeft.[52] Waar het beroep van accountant primair is ontstaan uit een behoefte bij de leiding van ondernemingen en er geen sprake was van enige wettelijke regeling met betrekking tot de controle en de controleur is die verhouding als gevolg van de economische groei van ondernemingen geheel veranderd. De accountant controleert nu op grond van wettelijk voorschrift ten behoeve van het maatschappelijk verkeer, waarbij de opdrachtgever op die controle nauwelijks meer invloed heeft, maar wel gehouden is de daarmee samenhangende kosten te dragen.

Aan de vragen welk vertrouwen kan de samenleving stellen in de bevindingen van een accountant én met welke garanties zijn die bevindingen omgeven dat ze in het maatschappelijk verkeer als juist kunnen gelden, gaat een andere vraag vooraf. Waarom zou de samenleving überhaupt vragen stellen met betrekking tot het werk en de positie van de accountant? Gelet op het ontstaan van het beroep zou hoogstens een zeer klein deel van de samenleving, de kapitaalverschaffers, geïnteresseerd zijn in de positie van deze beroepsgroep. Naar mijn oordeel is dit anno 2006 niet veel anders geworden. De basis van het vertrouwenspostulaat laat zich niet makkelijk ontdekken. Bestond en bestaat er een maatschappelijke behoefte aan een dergelijke vertrouwenspersoon of gaat het in de theorie van die vertrouwenspositie meer om een theoretisch concept met betrekking tot wat een accountant zou moeten zijn? Naar mijn oordeel gaat het meer om een theoretisch concept dan om iets anders. Gelet op geluiden die ook binnen de beroepsgroep hierover opgaan,[53] tonen aan dat deze vragen ook daar gesteld worden. In het licht van deze vaststelling is bezinning noodzakelijk op de vraag wat de kerntaak van de accountant is (controle van jaarrekeningen) en de wijze waarop het proces van controle wordt aangegaan; de wijze van opdracht aanvaarding en het omgaan met het accountantscontrolerisico en het z.g. axiomatisch voorbehoud.

---

51. Boertien, 1962, p.132-143.
52. Boertien, 1962, p.143, noot 1.
53. Greveling & Wesrea, 2004, p. 169.

1.1.2. De verwachtingskloof.

Nauw samenhangend met de vertrouwensleer is het leerstuk van de verwachtingskloof. De verwachtingskloof - kort gezegd, het verschil tussen het beeld dat de maatschappij van (het functioneren van) de RA heeft en de mate waarin de RA (naar eigen inzicht) aan dat beeld voldoet of kan voldoen - speelt een grote rol in de beoordeling van het functioneren van accountants. Bron van de verwachtingskloof is de door Limperg geformuleerde vertrouwensleer op grond waarvan de accountant de terechte verwachtingen van de samenleving niet mag beschamen. Die verwachtingen zijn volgens Limperg kenbaar aan de hand van de norm van de verstandige leek die door Schilder[54] als volgt wordt beschreven:

> ”een anoniem referentiekader voor de gemiddelde verwachtingen die de samenleving heeft.”

Pheijffer[55] werkt het begrip verwachtingskloof volgt uit:

> “de ruimte die bestaat tussen de prestaties van de accountant en hetgeen de samenleving daaromtrent verwacht. Die ruimte is ontstaan enerzijds omdat de accountant niet voldoet aan hetgeen hij op grond van wettelijke bepalingen verplicht is te doen (prestatiekloof) en anderzijds doordat de samenleving meer van hem verwacht dan hij kan waarmaken of waarmaakt. (aspiratiekloof/communicatiekloof)”

Een anders genuanceerde opvatting ten aanzien van de verwachtingskloof wordt beschreven door Dekkers en Van Kollenburg.[56] Het door hen gehanteerde uitgangspunt is dat de kwaliteit van een product of dienst wordt bepaald door de mate waarin het betreffende product of dienst voldoet aan de verwachtingen van de gebruikers. Deze benadering beperkt ‘de samenleving’ of ‘het maatschappelijk verkeer’ tot de gebruikers van het product accountant. Die groep bestaat uit twee componenten: degenenen die de accountant een controle laten uitvoeren en degenen die belang hebben bij de uitkomst van die controle, de kapitaalverschaffers.

De hierboven weergegeven opvattingen over de ‘verwachtingskloof’ verschillen onderling niet veel. Het publiek, de maatschappij, heeft een bepaalde verwachting over het functioneren van accountants. Tegenover die ‘maatschappelijke’ verwachting staat het beeld dat accountants hebben over de wijze waarop ze hun functie uitoefenen. Tussen het ‘verwachtingsbeeld’ (publiek) en het ‘functiebeeld’ (accountant) is langzamerhand een kloof ontstaan. In de memorie van toelichting bij de WTA wordt ook aandacht besteed aan de verwachtingskloof die wordt gezien als het verschil tussen de door de maatschappelijk gewenste zekerheid en de daadwerkelijk te ontlenen zekerheid aan de accountantsverklaring.[57] De verwachtingskloof bestaat uit twee componenten, de communicatiekloof en de prestatiekloof. Volgens de memorie van toelichting is er met betrekking tot de communicatiekloof een rol weggelegd voor

54. Schilder e.a., 1999, p.4.
55. Pheijffer, 2000a, p.69.
56. Dekkers & Van Kollenburg, 1998, p.23, 24.
57. Kamerstukken II, 2003-2004, 29658, nr. 3, p.10.

de accountants. Er dient duidelijkheid te worden geschapen over wat daadwerkelijk van een accountant kan worden verwacht, waarbij de verhouding tussen de te maken kosten en het uiteindelijke nut van een accountantsverklaring verduidelijkt moeten worden.

Met betrekking tot de communicatiekloof merkt de PEBn het volgende op:

> "Het maatschappelijk verkeer verwacht op sommige punten teveel van de accountant. Ook op het gebied van het ontdekken van fraude. De verwachtingen van het maatschappelijk verkeer dienen daarom beter in kaart te worden gebracht. Vervolgens zullen de verwachtingen dienen te worden gelegd tegen de vigerende wet- en regelgeving. Wat betreft de verschillen tussen de wet en de verwachtingen, dient te worden bezien welke verwachtingen reëel zijn en welke niet. Bij het bepalen van de verwachtingen dient het kostenaspect niet uit het oog te worden verloren. Meer inspanningen van de accountant zullen mogelijk ook een hogere declaratie tot gevolg hebben. Het is de vraag of eenieder die consequentie wil aanvaarden."[58]

Ook in het door de Europese Commissie in 1996 uitgebrachte Groenboek [59]over de positie van de openbaar accountant speelt de verwachtingskloof een grote rol. De Commissie omschrijft de verwachtingskloof als

> "de kloof tussen de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer over de publieke rol van de openbaar accountant en de rolopvatting van de beroepsgroep zelf."

Hoe groter deze kloof, des te kleiner zijn de geloofwaardigheid en het prestige van het beroep. Dit kan leiden tot een verminderd vertrouwen in de juistheid van financiële informatie waardoor onder meer het functioneren van de kapitaalmarkt kan worden aangetast. Deze stellingname roept de vraag op of deze juist is. In de inleiding op dit onderzoek heb ik een aantal financiële déconfitures genoemd die ieder op zich in de kapitaal- en effectenmarkt zware schade hebben berokkend als gevolg van het 'verdampen' van de beurswaarde van de betrokken ondernemingen. Geen van deze déconfitures op zich, maar ook niet gezamenlijk, heeft geleid tot een crisis in de kapitaalmarkt of een verminderd vertrouwen van de deelnemers daarin. Waar ik met betrekking tot de vertrouwensleer de vraag heb gesteld of het gaat om een werkelijk bestaande maatschappelijke behoefte dan wel om een theoretisch concept met betrekking tot wat een accountant zou moeten zijn, dient die vraag ook bij het bestaan van de verwachtingskloof te worden gesteld. Er zijn voldoende signalen op grond waarvan kan worden vastgesteld dat er een verschil bestaat tussen het functiebeeld (accountants) en het verwachtingsbeeld (maatschappij), maar dat heeft niet de omvang die wordt aangenomen. Waar wordt gesproken over 'het maatschappelijk verkeer' zou gesproken moeten worden over gebruikers van het product accountant. De in het derde hoofdstuk nader te bespreken resultaten van een door het MARC uitgevoerd onderzoek rechtvaardigen deze opvatting.

58. Parlementaire enquêtecommissie Bouwnijverheid, 2002, p 160.
59. COM (96) 338, def. (*PbEG* 1996, C 321)

Samenvattend kunnen ter afsluiting van deze beknopte geschiedenis van het accountantsberoep in Nederland een drietal voor het beroep constituerende thema's en een tweetal constituerende vragen worden vastgesteld die van belang zijn voor het bepalen van de juridische positie van de accountant.

- het agencyprobleem,
- de vertrouwensleer,
- de verwachtingskloof,
- ten behoeve van of voor wie voert de accountant zijn controles uit?
- kan hij daarin volledig onafhankelijk zijn?

Als aanzet tot het antwoord op de eerste vraag kan wat ik heb besproken met betrekking tot de vertrouwensleer gelden. De opdracht tot het uitvoeren van een controle krijgt de accountant van de agent die ook betaalt voor het uitvoeren van de opdracht. De accountant controleert echter niet primair ten behoeve van de agent, maar ten behoeve van een exponent van maatschappelijk verkeer, de principaal. Daarbij dient de accountant zich voortdurend bewust te zijn dat de door hem te controleren materie is aangestuurd en opgesteld door managers met 'agencytrekken', wat ik heb geformuleerd als het agencycontrolerisico. Hij is gehouden die trekken, voor zover zij van invloed kunnen zijn op de juistheid van de door hem te controleren materie, te ontdekken en daartegen geëigende maatregelen te nemen. Het kan dus voorkomen dat een agent, hoewel opdrachtgever, in het controleproces een directe opponent van de monitor, de accountant, wordt. De accountant controleert niet ten behoeve van zijn opdrachtgever, maar ten behoeve van een exponent van de samenleving, de financiële markt, die onderscheiden dient te worden in de kapitaalmarkt en de effectenmarkt.

1.2. Ontwikkeling van de Wet op de Registeraccountants (WRA).

Een van de gemeenschappelijke strevingen van de verschillende accountantsorganisaties was het verschaffen van een wettelijke basis aan het accountantsberoep. In deze paragraaf zal ik onderzoeken of en in hoeverre de beroepsorganisaties én de wetgever daartoe in staat zijn geweest.

De wetgever besluit in 1939 te komen tot een wettelijke regeling omdat de kwaliteitseisen die door de respectievelijke belangenorganisaties aan hun leden én aan de door hen uit te voeren werkzaamheden werden gesteld, onderling te sterk verschilden. Het daartoe strekkende wetsontwerp werd voorbereid door een regeringscommissie onder voorzitterschap van Bijleveld. De wetgever oordeelde het een maatschappelijk belang dat het publiek beschermd zou worden tegen ondeskundigheid. Tegelijkertijd zou dat belang aanknopingspunt zijn voor een wettelijk verplichte accountantscontrole. Als gevolg van de kort daarna uitgebroken Tweede Wereldoorlog is dit ontwerp door de Tweede Kamer niet in behandeling genomen.

In de jaren na de tweede wereldoorlog hebben de discussies tussen de verschillende beroepsorganisaties over het opleidingsniveau tot accountant én de vraag wie zich uiteindelijk registeraccountant mag noemen een vertragende werking op het wetgevingsproces uitgeoe-

fend. Rond de jaren zestig zijn in Nederland vijftien accountantsverenigingen actief die ieder hun eigen eisen stelden aan deskundigheid en die ieder een eigen invulling aan het accountantsberoep gaven. De titel accountant was niet beschermd. Daarnaast liepen in die tijd de door accountants uitgevoerde werkzaamheden sterk uit elkaar Er kan gesproken worden van een wildgroei in het accountantsberoep waarbij geen borging bestond voor de deskundigheid van accountants en de wijze waarop zij hun werkzaamheden uitvoerden. Het publieke belang vergde ingrijpen door de overheid. Uiteindelijk werd in 1959 [60] een wetsontwerp, dat was voorbereid door een commissie onder voorzitterschap van Van der Grinten, ingediend. Op 28 juni 1962[61] wordt dit voorstel aangenomen en is de WRA een feit. Gedurende de behandeling van dit wetsontwerp aanvaardde de Tweede Kamer een motie waarin de regering werd gevraagd te voorzien in een aparte wettelijke regeling voor die accountants die niet onder de WRA zouden komen te vallen. Deze groep is meer dan 30 jaar aangeduid als de "tweede groep" accountants die door andere accountantsorganisaties stelselmatig buiten de door deze belangenorganisaties voorgestane wettelijke regeling werd gehouden.

Een eeuw na het ontstaan van het beroep van accountant kent Nederland twee wettelijke regelingen, de WRA en de WAA; twee belangenorganisaties het NIVRA en het NOvAA met als wettelijk onderscheid de bevoegdheid tot het afgeven van een verklaring van getrouwheid (certificeringbevoegdheid) en als maatschappelijk onderscheid de exclusieve gerichtheid van de AA's op het midden- en kleinbedrijf. Hoewel verschillende auteurs redengevend menen te verklaren met betrekking tot de duur van het wetgevingsproces, ben ik van oordeel dat zij een belangrijke factor niet in hun overwegingen betrekken: de uiterst effectieve invloed van de agents op het belangrijkste politieke besluitvormend orgaan in Nederland. Bij zijn in 1905 ingediende motie [62] verwijt Troelstra de leden van de Tweede Kamer ernstige belangenverstrengeling: dertig leden van de Tweede Kamer bekleedden destijds 112 commissariaten. Bij

---

60. Westra somt een vijftal redenen op waarom een wettelijke regeling zo lang op zich heeft laten wachten. Kort samengevat zijn deze: 1. De turbulente ontwikkelingen binnen de jonge beroepsgroep van accountants; 2. Het relatief gering aantal leden van Niva; 3. Tweede wereldoorlog; 4. De discussie over de toelaatbare mate van overheidsingrijpen in dit beroep en de grondslag van het NIVRA, publiek- of privaatrechtelijk; 5. De op de gemeenschap drukkende financiële last bij het invoeren van wettelijk verplichte accountantscontrole. Westra, 1999, p. 26.
Frielink en Schilder geven ook vijf oorzaken aan voor de lange duur van de totstandkoming van een wettelijke regeling. 1. Codificatie van een relatief jonge beroepsgroep was in een vroeg stadium vrijwel onmogelijk. 2. Er bestonden tegenstrijdige opvattingen over de mate van overheidsingrijpen in de ontwikkeling en opbouw van het beroep. 3. Bezwaren van regeringszijde tegen de hoge kosten voor de samenleving als gevolg van een wettelijke regeling. 4. De Tweede Wereldoorlog. 5. De grote hoeveelheid accountants die geen lid waren van enige organisatie met een afwijkend opleidingsniveau.

61. Hulshoff is van oordeel dat de lange duur van de parlementaire behandeling van de WRA (1959 –1962) is veroorzaakt door de wens van een aantal belangenvereniging het wettelijk vereiste niveau van vakbekwaamheid zo laag mogelijk gesteld te krijgen, een wens die door de Tweede Kamer niet werd gedeeld. Hulshoff Pol, 2000, p.20.

62. Handelingen II 1905/06, p. 2260.

gelegenheid van de implementatie van de achtste richtlijn verwijt Blokdijk[63] het kabinet het algemeen belang niet te laten hebben prevaleren boven dat van de beroepsorganisaties en de lobby van gecontroleerden.

Het moge duidelijk zijn dat een onderzoek naar de juridische positie van accountants pas serieus mogelijk is vanaf het moment dat er wetgeving bestaat die direct betrekking heeft op de accountant. Hoewel in 1928 de vergadering van aandeelhouders het recht krijgt een deskundige te benoemen, ben ik er een voorstander van de mogelijkheid tot een serieus onderzoek naar de juridische positie van accountants te laten samenvallen met het in werking treden van de WRA in 1962. Het is opvallend dat de wetgevende overheid ondanks een sterke roep om een wettelijke regeling van het beroep van accountant bijna een eeuw nodig heeft om tot een dergelijke regeling te komen terwijl diezelfde overheid in die eeuw wel wetgeving voortbrengt in verband met een wettelijk voorgeschreven administratieplicht. Op die ontwikkeling zal ik in hoofdstuk 2 nader ingaan.

De implementatie van de Achtste Richtlijn heeft geleid tot een onoverzichtelijk wetgevingsproces. De Tweede Kamer verschilde daarbij zodanig van inzicht met het kabinet over de aard en de strekking van de implementatiewet dat met de motie Vos[64] als uitgangspunt een ininitiatiefwetsvoorstel, Schartman, later Achttienribbe-Buijs, werd ingediend tegen het wetsvoorstel van het kabinet in. Na intensief overleg tussen de indieners van het initiatiefvoorstel en het kabinet wordt een compromisvoorstel ingediend. De op dit voorstel gebaseerde wet trad op 10 september 1993 in werking. Het kabinet trok haar eerder ingediende wetsvoorstellen in. Een belangrijke in deze wet opgenomen bepaling is de evaluatiebepaling.[65] Zes jaar en zes maanden na de inwerkingtreding van de wet diende de Minister van economische zaken verslag uit te brengen aan de Tweede Kamer over de wijze waarop de wet heeft gefunctioneerd. In die evaluatie dient de nadruk onder meer te liggen op de mate van samengaan van beide beroepsgroepen, de examenproblematiek (eisen en niveau) en verdere stroomlijning van het accountantsberoep.[66] Gelet op de ontwikkelingsgeschiedenis van de WRA, gezien in samenhang met hetgeen ik in de vorige paragraaf heb besproken, komt de vraag naar voren in hoeverre de beroepsgroep én de wetgever het van belang achtten dat er een wettelijke regeling

63. Blokdijk 2002.

64. Kamerstukken II, 1990/91, 21800 XII, nr.78, de motie Vos.

65. Artikel V, eerste lid van de Wet tot wijziging van de Wet op de Registeraccountants en de Wet op de accountants-administratieconsulenten (*Stb* 1993, 465).

66. Uit de parlementaire behandeling van dit wetsartikel blijkt dat voor de vorm van evaluatie, een verslag, aansluiting wordt gezocht bij de Wet Openbaarheid Bestuur. Het naar elkaar toegroeien van beide beroepsgroepen en beide belangenorganisaties was een belangrijk onderwerp. Naar het oordeel van de Kamer bestond er voor een geforceerd samengaan van RA's en AA's geen draagvlak. Wel werd aan beide beroepsgroepen, en vooral de belangenorganisaties NIVRA en NOvAA de boodschap mee gegeven in de periode van zes jaar na te gaan waar dat naar elkaar toe groeien zou kunnen plaatsvinden.

betreffende de beroepsgroep tot stand zou komen. Naar aanleiding van de behandeling van de WTA in de Tweede Kamer merkt Blokdijk[67] in het Financieele Dagblad het volgende op:

> "De laatste ontwikkelingen rond de accountantswetgeving zijn diep treurig voor de primair belanghebbenden: beleggers, subsidieverleners, kredietverschaffers, leveranciers, werknemers. Zij hebben een direct belang bij een degelijke en deugdelijke accountantscontrole, maar zij zijn in het wetgevingsproces nauwelijks gehoord Dat proces is gedomineerd door de lobby's van ondernemingsbesturen die gecontroleerd moeten worden, en van hun 'onafhankelijke' doch aanhankelijke accountants. De betrokken ministeries hebben wel tegengas gegeven, maar de leden van de Tweede Kamer hebben zich steevast opgesteld als de woordvoerders van die lobby's. Zo zijn de voorstellen voor de accountantswetgeving steeds verder verwaterd."

1.2.1. De structuur van de WRA en WAA.

Bij de bespreking van deze wettelijke regelingen zal ik uitgaan van de WRA, waarbij ik aandacht zal besteden aan de orde, tuchtrechtspraak, het accountantsregister en het accountantsexamen, voor zover van belang bij de beantwoording van de vraag wat op grond van deze wet de formeel juridische positie van de accountant is.

In de WRA ontbreekt een artikel waarin een aantal in de wet gehanteerde begrippen wordt gedefinieerd. Op de vraag 'Wat is een accountant?' geeft de wet geen antwoord. Uit artikel 19a jo 80b is af te leiden dat de werkzaamheden van de accountant betrekking hebben op de wettelijke controle van jaarrekeningen, geconsolideerde jaarrekeningen en soortgelijke financiële opstellingen. Op grond van de opleidings- en inschrijvingsvereisten. is te herleiden wie als accountant in de zin van de wet worden aangemerkt De beroepsorganisaties hebben beide een publiekrechtelijke status[68] (art 1.2 WRA); het zijn openbare lichamen in de zin van artikel 134 van de Grondwet. Op grond van die status kunnen deze organisaties, binnen de door de respectievelijke wetten gestelde regels, verordeningen[69] in het leven roepen. Door NIVRA respectievelijk NOvAA aanvaarde verordeningen behoeven ministeriële goedkeuring. (preventief toezicht, art. 30 WRA) Verordeningen of andere beslissingen van de orde kunnen door de Kroon worden geschorst of vernietigd wanneer zij in strijd zijn met het recht of algemeen belang. (art. 31 WRA)

Aan beide organisaties zijn door de wet gelijkluidende taken gesteld:

1. bevordering van een goede beroepsuitoefening,

---

67. Blokdijk, 2005.

68. Strikt genomen schuilt in deze status een probleem in de vorm van een innerlijke belangentegenstelling; als publiekrechtelijk orgaan dient het maatschappelijk belang te prevaleren boven het belang van de leden. NIVRA en NOvAA zijn duidelijk herkenbaar als belangenorganisaties. De juridische structuur van beide organisaties duidt daar ook op.

69. Deze bevoegdheid is voorbehouden aan de ledenvergadering gelet op art. 19 WRA "De ledenvergadering maakt de verordeningen die zij……"

2. behartiging van de gemeenschappelijke belangen van de leden,
3. zorg van de eer van de stand,
4. het (doen) verzorgen van een opleiding van het theoretisch deel van het accountantsexamen.

De wijze waarop een goede beroepsuitoefening moet worden behartigd, is nader in de wet uitgewerkt. (art. 19 WRA) In dit artikel wordt aan de ledenvergadering de bevoegdheid toegekend verordeningen te maken die nodig worden geoordeeld voor het vervullen van een goede beroepsuitoefening door de registeraccountants en de behartiging van hun gemeenschappelijke belangen. De ledenvergadering stelt bij verordening gedrags- en beroepsregels (GBR) vast. De inhoud van de verordening GBR wordt nader omschreven in artikel 19a WRA. Die verordening dient voorschriften te omvatten:

> "met betrekking tot de uitoefening van de werkzaamheden van registeraccountants ter zake van het verrichten van de wettelijke controle van jaarrekeningen, geconsolideerde jaarrekeningen en soortgelijke opstellingen."

Deze voorschriften dienen voor beide beroepsgroepen gelijkluidend te zijn. Met de wetswijziging van 1993 is er een gemeenschappelijke vorm van tuchtrechtspraak voor RA's en AA's ontstaan. De oorspronkelijke Raden van Tucht in Amsterdam (RA's) en Den Haag (AA's) bestaan nog steeds en zijn belast met de tucht rechtspraak van RA's en AA's, waarbij ieder van de raden een deel van Nederland bestrijkt. Tegen uitspraken van de RvT kan hoger beroep worden ingesteld bij het College van Beroep voor het Bedrijfsleven (CBB) als rechter in hoogste instantie. Tevens kunnen belanghebbenden bij het College beroep instellen tegen besluiten die op grond van de WRA dan wel WAA zijn genomen.

De tuchtrechtspraak heeft tot doel:

> "het weren en beteugelen van misslagen van registeraccountants in de uitoefening van hun beroep en van inbreuken op verordeningen van de Orde en op de eer van de stand der registeraccountants" (art. 33, eerste lid WRA)

Met het begrip "stand" wordt volgens de memorie van antwoord [70] bedoeld "de positie in de maatschappij". Volgens Schilder[71] houdt deze verplichting in dat de accountants er gezamenlijk voor dienen te zorgen, dat de (maatschappelijke) reputatie van de beroepsgroep hoog wordt gehouden.

De mogelijkheid om een accountant in tuchtrechtelijke zin aan te spreken op zijn prestaties laat de mogelijkheid onverlet dat hij juridisch ook anderszins kan worden aangesproken. Het tuchtrecht vormt in die zin geen exclusieve rechtsingang. Een accountant kan ook in civielrechtelijke, strafrechtelijke en, indien de WTA in werking is getreden, ook in bestuursrechtelijke zin op zijn prestaties worden aangesproken. Het accountantsregister is in de wet geregeld als een zelfstandig instituut waarvan het beheer is opgedragen aan het bestuur van de Orde. Alleen diegenen die voldoen aan de in de wet gestelde vereisten kunnen worden

70. Kamerstukken II, 1993/94, 21064, nr.3, p.9.

71. Schilder e.a. 1999, p. 27.

ingeschreven. Deze eisen hebben betrekking op opleiding, opleidingsniveau en examinering. Alleen degenen die zijn ingeschreven mogen de titel RA respectievelijk AA, welke titels immers een deskundigheidsaanduiding inhouden, voeren. Het ongerechtigd voeren van deze titel is strafbaar gesteld.

Het accountantsexamen bestaat uit een theoretisch en een praktisch gedeelte. Doel van de theoretisch opleiding is het verwerven van de noodzakelijke kennis van de vakgebieden voor de bij of krachtens de wet vereiste controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen. (WRA art. 72) Omvang en inhoud van het theoretisch examen wordt geregeld bij Algemene Maatregel van Bestuur.[72]

Het met voldoende resultaat afleggen van het theoretisch examen is voorwaarde om deel te kunnen nemen aan het praktische examen als ook aan een driejarige stageperiode (praktijkopleiding) die in het bijzonder gericht is op het controleren van jaarrekeningen, geconsolideerde jaarrekeningen of soortgelijke financiële opstellingen. (WRA art. 73a)

De WRA biedt een formeel juridische basis voor het beroep van accountant, hoewel de wet geen bepalingen inhoudt op grond waarvan kan worden herleid wat een accountant is. In indirecte zin kan dat echter wel vastgesteld worden op grond van het opleidings- en inschrijvingsvereiste. De WRA kan gezien worden als een kaderwet waarbij nadere invulling van in de wet gegeven kaders is opgedragen aan de beroepsorganisaties. Zij beschikken over verordenende bevoegdheden. Op basis van de wet is vast te stellen wie accountant kunnen zijn, welke diens taak is en aan welke van de wet afgeleide regels hij zich daarbij te houden heeft. De wet voorziet in een beroepsvereniging met de status van PBO en de wet voorziet in een onafhankelijke tuchtrechtspraak. De WRA vormt een formeel juridisch kader voor het accountantsberoep. In de wet zijn geen bepalingen opgenomen die betrekking hebben de vijf thema's/vragen waarmee ik de vorige paragraaf heb afgesloten. Dat kan veroorzaakt zijn door de omstandigheid dat ten tijde van schrijven en behandelen van deze wet deze onderwerpen (nog) geen bijzondere aandacht van de wetgever vergden dan wel dat de wetgever deze kwesties ter nadere regeling aan de beroepsorganisaties heeft overgelaten.

1.3. Verordeningen.

Zoals in de vorige paragraaf besproken, is de ledenvergadering van het NIVRA bevoegd om verordeningen in het leven te roepen die nader uitvoering geven aan hetgeen in de WRA is bepaald. Van alle verordeningen zal ik er vier bespreken: de Verordening Gedrags- en Beroepsregels (GBR), de Verordening fraudemelding, de Verordening kwaliteitstoetsing en de Gedragsrichtlijn betreffende persoonsgebonden onderzoeken. De GBR vormen een zeer sterke materieelrechtelijke positiebepaling van de accountant. De verordening fraudemelding acht ik van belang voor dit onderzoek aangezien, zoals eerder besproken, accountants op een of andere wijze betrokken zouden zijn geweest bij boekhoudkundige en financiële schandalen

72. KB van 4 februari 1994, *Stb*. 1994, 85.

waarbij fraude een rol speelde. De Verordening Kwaliteitstoetsing is een verordening die op de WTA vooruit liep. De beroepsorganisaties hebben daarin een poging gedaan door middel van zelfregulering de kwaliteitseisen waaraan accountantsorganisaties dienen te voldoen te borgen. De Gedragsrichtlijn persoonsgebonden onderzoeken is zodanig verknocht aan forensisch accountants, dat ik deze zal bespreken in Hoofdstuk IV.

1.3.1. De Verordening Gedrags- en Beroepsregels.[73]

De Verordening Gedrags-en Beroepsregels Registeraccountants 1994 werd op 30 november 1994 door de ledenvergadering van het NIVRA, op grond van artikel 19a WRA, vastgesteld en afgekondigd in de Staatscourant van 8 maart 1995, nr. 48.[74] De GBR zijn bij uitstek mede bepalend voor de materieel juridische positie van de accountant. Deze regels hebben primair tot doel het geven van richting aan het functioneren van (register)accountants. Daarnaast dienen zij ter verheldering voor het publiek ten aanzien van wat van een registeraccountant mag worden verwacht indien hij optreedt als openbaar accountant en bieden zij grondslag voor beoordelingen door de Raad van Tucht en het College van Beroep voor het Bedrijfsleven.[75]

De sleutel voor de toepassing van de GBR ligt in artikel 2. Daarin is gedetailleerd aangegeven wanneer en onder welke omstandigheden een registeraccountant optreedt als accountant of als openbaar accountant. De wijze van presenteren en optreden of de aard van de werkzaamheden die een registeraccountant verricht, zijn bepalend voor de toepasbaarheid van de GBR.

De regels voor alle accountants hebben betrekking op alle registeraccountants ongeacht hun functie.[76]

> "*Artikel 4*
> De bepalingen van dit hoofdstuk gelden voor alle registeraccountants, ongeacht de functie waarin zijn optreden."[77]

Deze bepaling wordt direct gevolgd door de bepaling dat de registeraccountant zich dient te onthouden van al hetgeen schadelijk is voor de eer van de stand. Het zijn van registeraccountant is voldoende om onder de werking van hoofdstuk II, wat betreft de eer van de stand, van de GBR te vallen.

---

73. Deze regels worden in de literatuur op verschillende manieren afgekort. Frielink en Schilder korten af met GBA; Westra kort af met GBR, zo ook Pheijffer. Mijn voorkeur gaat uit naar de afkorting GBR.

74. *Stb,* 1998, 48.

75. Deckers & Van Kollenburg, 1998, p.49.

76. Door de tuchtrechtspraak is deze regel nader genuanceerd. In JT 2004-39 oordeelt de RvT dat de werkzaamheden die een accountant als bindend adviseur verricht niet kunnen worden aangemerkt als te zijn verricht in de hoedanigheid van openbaar accountant in de zin van de GBR-1994.

77. NIVRA 2005c, p.33.

Frielink en Schilder[78] kennen aan de GBR een drietal functies toe:

"- richting geven aan het fungeren van accountants;
- verduidelijking voor het maatschappelijk verkeer wat mag worden verwacht van een als accountant optredende RA/AA;
- grondslag voor correctieve maatregelen door middel van de Raad van Tucht en de beroepsinstantie, zoals in de WRA en WAA geregeld."

De richtinggevende functie van de GBR komt onder meer tot uitdrukking in de voorschriften met betrekking tot onpartijdigheid en deskundigheid, het vereiste van een deugdelijke grondslag en de bepalingen die betrekking hebben op de onafhankelijkheid van de accountant.

De tweede functie, de verduidelijking voor het maatschappelijk verkeer, is volgens Frielink en Schilder nooit goed uit de verf gekomen[79]:

> "De beroepsregels zijn slechts in beperkte mate ooit door anderen dan beroepsgenoten of studerenden gelezen. Het is ook duidelijk, dat de tekst van een reglement, beschikking of verordening nu niet tot de meest uitnodigende geschriften behoort, en voorts dat het lezen van die tekst, als men er al aan toekomt, niet het geschiktst is om te begrijpen waar het eigenlijk om gaat."

De derde functie van de GBR, de materieelrechtelijke grondslag voor de tuchtrechtspraak, kan alleen onderzocht worden aan de hand van tuchtrechtelijke uitspraken. In hoofdstuk IV zal ik nader ingaan op deze uitspraken.

Als grondslagen van het accountantsberoep gelden onpartijdigheid, deugdelijke grondslag, deskundigheid en onafhankelijkheid. Zij hebben een rol gespeeld in de evaluatie van de WRA en spelen, gelet op de ontwikkelingen op Europees niveau[80] én gelet op de brief van de minister van Economische Zaken aan de Voorzitter van de Tweede Kamer van november 2001,[81] nog steeds een belangrijke rol in de discussie over de toekomst van het accountantsberoep. De bespreking van de GBR zal ik dan ook tot deze grondslagen beperken, zij het dat er een fundamenteel artikel is dat niet buiten bespreking kan blijven, artikel 5 van de GBR de 'eer van de stand', waaraan iedere accountant gebonden is. Het belang van dit artikel ligt hierin dat het het enige artikel van de GBR is, dat expliciet is opgenomen in de functieomschrijving van de tuchtrechtspraak. (artikel 33, eerste lid WRA)

1.3.2. De eer van de stand, artikel 5 GBR.

Dit artikel luidt:

78. Frielink & Schilder, 1999, p. 21.

79. Frielink & Schilder, 1999, p. 23.

80. Gelet op het Groenboek van de Europese Commissie en het Consultive paper on the Statutory Auditor's Independence in the EU.

81. Kamerstukken II, 2001/ 02, 28090, nr.1.

> " De RA onthoudt zich van hetgeen schadelijk is voor de eer van de stand van de registeraccountants"[82].

Onthouden betekent niet doen, nalaten, daarover is niet veel discussie mogelijk. Anders is dat met 'de eer van de stand' Hoe die 'eer' moet worden verstaan is niet eenvoudig te bepalen.

Schilder[83] verstaat hieronder het bevorderen van goede onderlinge verhoudingen tussen accountants. Pheijffer[84] plaatst de eer van de stand in de sleutel van het nemen van verantwoordelijkheid met betrekking tot het aanzien van het beroep en het vertrouwen dat het maatschappelijk verkeer in het beroep stelt. Frielink[85] ziet de eer van de stand als een zeer algemene norm waaraan getoetst kan worden of een RA, ongeacht of hij zijn beroep uitoefent, de eer van de stand heeft geschaad. Artikel 1, lid 3, van de WRA beschrijft als een van de taken van de Orde van registeraccountants de zorg voor de eer van de stand. Daarmee wordt volgens de memorie van toelichting [86] bedoeld de positie in de maatschappij, welke omschrijving is overgenomen uit artikel 46 van de Advocatenwet.

Accountants vormen niet de enige beroepsgroep voor wie bepalingen met betrekking tot de eer van de stand in een wettelijke regeling zijn opgenomen. Die andere beroepsgroepen zijn medici, advocaten en notarissen. In zijn dissertatie heeft De Doelder[87] voor genoemde beroepsgroepen de norm besproken die kan worden aangeduid als 'de eer van de stand', hoewel die norm alleen in de Advocatenwet en de WRA zó wordt benoemd. Artikel 1, eerste lid van de Medische Tuchtwet luidde, voor zover ter zake doende:

> "Een geneeskundige die zich schuldig maakt aan handelingen die het vertrouwen in de stand der geneeskundigen ondermijnen." [88]

De strekking van dit artikel is thans opgenomen in artikel 47, eerste lid, van de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg en luidt voor zover ter zake doende:

> "degene die in een der in het tweede lid vermelde hoedanigheden in een register ingeschreven staat, is onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van:
>
> a. enig handelen of nalaten in strijd met de *zorg* (curs.HdG) die hij in die hoedanigheid behoort te betrachten ten opzichte van………..

Hoewel artikel 1 van de Medische Tuchtwet sprak over nalatigheid en grove onkunde is volgens De Doelder[89] alleen de regel met betrekking tot het vertrouwen in de stand levensvatbaar gebleken. Naar het oordeel van de Commissie De Vreeze[90] is het vertrouwenscriterium niet het

82. Hulshoff Pol, 2000, p. 178.
83. Schilder e.a. 1999, p. 27.
84. Pheijffer, 2000, p.86.
85. Frielink & Schilder, 1999, p.21.
86. Hulshoff Pol, 2000, p.40.
87. De Doelder, 1981, p.91 – 101.
88. Haring & Smorenburg, 1994, p.187, 188.
89. Idem, p.93.
90. De Staatscommissie Medische Beroepsuitoefening (1973).

juiste, daar het de kern van de zaak niet raakt. Waar het om gaat,is de vraag of de medicus die zorg heeft gegeven die van hem geëist had mogen worden. Volgens De Doelder[91] geven beide criteria slechts bij benadering aan wat de onderliggende normen zijn, waarbij hij vaststelt dat de wijze waarop die normen zijn geformuleerd zodanig ruim is, dat van codificatie van die normen geen sprake is, hetgeen echter niet inhoudt dat er van normen geen sprake zou zijn. Het verschil tussen "zorg" en "eer" schuilt in de richting waarin de bepaling werkt. De "eer" is naar binnen gericht en heeft een defensieve functie; het belang van de beroepsgroep staat op de voorgrond. Zorg is naar buiten gericht en heeft betrekking op de verantwoordelijkheid die de beroepsbeoefenaar neemt bij het uitoefenen van zijn beroep ten opzichte van zijn cliënt. Het is opvallend dat de omslag naar een zorgplicht binnen de accountancy nog niet gemaakt is. Ik sluit niet uit dat die omslag ook niet gemaakt kan worden zolang de beroepsgroep ervan overtuigd is de vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer te zijn. Zo bezien zou de eer van de stand wel eens de basis van de verwachtingskloof kunnen zijn, hetgeen tot gevolg heeft dat het alleen de accountants zijn die die kloof kunnen dichten. Gedacht in termen van zorgplicht is de vraag welke zorg de accountant dient te betrachten en ten opzichte van wie. Op grond van het hiervoor besprokene strekt die zorg niet naar de opdrachtgever, maar ook niet naar het maatschappelijk verkeer of de samenleving. Die doelgroep is te ruim. Degenen ten opzichte van wie de accountant een zorgplicht heeft zijn degenen die belang hebben bij een door een accountant uitgevoerde controle op de jaarrekening en zijn naar aanleiding daarvan afgegeven verklaring. Die doelgroep wordt niet gevormd door de samenleving, maar door een exponent daarvan, de financiële markt, die onderscheiden kan worden in de kapitaalmarkt en de effectenmarkt. Vanaf het ontstaan van het beroep heeft de accountant een bijzondere relatie ten opzichte van de kapitaalmarkt. Ten opzichte van de effectenmarkt is pas een bijzondere wettelijke relatie ontstaan in de vorm van een exclusieve meldingsplicht die ik in paragraaf 1.5.2 en 1.5.3. zal bespreken.

1.3.3. Onpartijdigheid, art. 9 GBR.

De eis van onpartijdigheid, ook wel verstaan als de eis van objectiviteit,[92] houdt in, dat de accountant in het geven van zijn oordeel noch vooringenomen is noch daarin wordt geleid door persoonlijke belangen dan wel dat hij eenzijdig is beïnvloed door het standpunt van een bij de verantwoording betrokken partijen. De RA zal zich moeten onthouden van werkzaamheden die partijdigheid verlangen, bijvoorbeeld aan- en verkoopactiviteiten. De aard van de werkzaamheden van een RA brengt met zich mee dat de indruk kan ontstaan, dat hij als RA een partijstandpunt vertegenwoordigt, bijvoorbeeld een RA die in het kader van een fusie een waardebepaling voor een van de partijen opstelt. Het tweede lid van artikel 9 duidt op die situaties: de accountant vertegenwoordigt dan een bijzonder belang. Hij is op grond van de

91. Haring & Smorenburg, 1994, p.95.
92. Frielink & Schilder, 1999 p. 52.

GBR gehouden dat belang kenbaar te maken; het dient voor alle betrokkenen duidelijk te zijn in welke hoedanigheid en voor welke partij hij optreedt. De eis van onpartijdigheid brengt met zich mee, dat een RA door hem geconstateerde feiten die nadelig zijn voor zijn opdrachtgever naar voren brengt en zelfs aan derden kenbaar maakt.

Artikel 27 jo artikel 9 van de GBR verbiedt de openbaar accountant functies te vervullen die zijn onpartijdigheid en onafhankelijkheid kunnen bedreigen. Frielink[93] onderscheidt twee categorieën nevenfuncties:

> "I a. functies die in het algemeen het ongewenste effect hebben,
> b. functies die alleen in het bijzondere geval tot aantasting van de onafhankelijkheid of onpartijdigheid kunnen leiden;
> II a. andere accountantsfuncties dan die van openbaar accountant,
> b. niet-accountantsfuncties."

Dit onderscheid in functies is van mede belang om de forensisch accountant juridisch nader te positioneren. De functies als bedoeld onder I onder a en onder II zouden wel eens het optreden van forensisch accountants kunnen betreffen

1.3.4. Deugdelijke grondslag en deskundigheid, art. 11 GBR.

Frielink[94] zet de deugdelijke grondslag in de sleutel van deskundigheid, waarbij de accountant zichzelf voortdurend moet afvragen of zijn deskundigheid voor bepaalde werkzaamheden voldoende is. Naar het oordeel van Frielink is voldoende deskundigheid met betrekking tot verantwoordingen geborgd door de opleiding van accountants. Voor vele specialistische onderwerpen en voor werkzaamheden die niet specifiek betrekking hebben op verantwoordingen vraagt hij zich echter af of de accountantsopleiding voorziet in voldoende deskundigheid. Ontwikkelingen in de accountancy en daaraan verwante gebieden volgen elkaar met hoog tempo op. Te denken valt aan maatschappelijke ontwikkelingen en de snelheid waarmee wet- en regelgeving verandert. Voortdurende bijscholing is het antwoord. Naar het oordeel van Frielink vormt artikel 11 de belangrijkste vaktechnische bepaling van de GBR. Van belang is te bezien wat wordt verstaan onder 'zijn arbeid'. De WRA noch de GBR kennen een nadere omschrijving van wat wordt verstaan onder 'de arbeid van een accountant'. Het gevolg daarvan is dat artikel 8 GBR van toepassing is: [95]

> "De bepalingen van dit hoofdstuk gelden uitsluitend voor registeraccountants voor zover zij optreden als accountant."[96]

Naast het vereiste van deskundigheid moet de accountant zo veel werkzaamheden hebben verricht, dat daardoor een gedegen basis voor de uitkomst van die werkzaamheden wordt

93. Frielink & Schilder, 1999, p. 184.
94. Frielink & Schilder, 1999 p. 7 en p. 70 – 73.
95. Idem, p. 70.
96. NIVRA, 2000, p. 33.

gelegd. Zowel de deskundigheid als de noodzakelijke werkzaamheden zijn een kwestie van vaktechniek. Welke deskundigheid is vereist voor welke werkzaamheden en welke werkzaamheden in concrete gevallen moeten worden verricht, ligt niet vast. Per controle moet de accountant deels zelf bepalen welke werkzaamheden hij zal uitvoeren. Hetzelfde geldt voor niet controleactiviteiten. Pas achteraf kan worden vastgesteld of de door de accountant uitgevoerde werkzaamheden zijn oordeel kunnen dragen. Hoewel deskundigheid wordt gezien als een van de 'zuilen' van de Nederlandse accountancy is deze grondslag zodanig verweven in artikel 11 van de GBR, dat klachten over gebrek aan deskundigheid vaak begrepen zullen zijn in klachten over een gebrek aan deugdelijke grondslag.

1.3.5. Onafhankelijkheid, art 24 GBR.

Volgens Frielink en Schilder[97] dient een accountant te voorkomen, dat hij zich zodanig identificeert met zijn opdrachtgever, dat hij niet meer geacht kan worden onafhankelijk van zijn opdrachtgever te zijn. Dat risico kan zich voordoen, indien de accountant zich inlaat met beheersdaden, dan wel het geven van adviezen. In die praktijk schuilt volgens Frielink en Schilder hier het 'collisiegevaar'.[98] Hoewel ten tijde van de behandeling van de WRA in de Tweede Kamer in 1992 nadrukkelijk is gesproken over het belang van de onafhankelijkheid voor de accountant is in de wet zelf geen nadere bepaling ten aanzien van dit onderwerp opgenomen.[99] Greveling en Westra[100] zijn van oordeel dat de onafhankelijkheid van de accountant een illusie is. Ook het door Limperg ten aanzien van die kwestie ingenomen standpunt beschouwen zij als illusoir. Onafhankelijkheid is een fictie omdat daaronder altijd een financiële afhankelijkheidsrelatie ligt. Limpergs standpunt dat externe accountants functioneel onafhankelijk zijn en zich daardoor onderscheiden van interne accountants die immers in loondienst zijn, overtuigt deze auteurs niet van de juistheid van dit standpunt.

> "Deze uitleg van Limperg verheldert veel. Ze onthult twee dingen. Ten eerste dat de onafhankelijkheid van meet af aan een illusie was. Externe accountants zijn nooit echt onafhankelijk geweest, ook niet in het verre verleden. In de praktijk voerde de commercie altijd de boventoon.
> Ten tweede blijkt dat de onafhankelijkheidsgedachte nooit goed gefundeerd is geweest. Ze berust op een kunstgreep: openbare accountants zijn onafhankelijk omdat Limperg dat zo definieerde. Hij noemde ze 'functioneel' onafhankelijk, maar die toevoeging is later uit het beroep verdwenen. De huidige generatie accountants is opgevoed met de idee dat de openbare accountants echt onafhankelijk zijn. Zoals vaker: 'Die Fiktionen der Meister sind die Dogmen der Schüler.'

97. Frielink & Schilder, 1999 p. 9, 10, en p. 31-34.

98. Idem, p.9.

99. Idem, p. 33.

100. Greveling & Westra, 2004, p.57, 58, 107.

Strikt genomen is niet te achterhalen op welke basis de onafhankelijkheid van de accountants berust anders dan op de overtuiging van de beroepsgroep zelf dat zij in de uitoefening van hun werkzaamheden onafhankelijk zijn. Het zou kunnen zijn dat de vertrouwensleer hier op de achtergrond een rol speelt; als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer kan het niet anders zijn dat de accountant onafhankelijk is van zijn opdrachtgever. Ideologisch gezien mogelijk juist, maar economisch gezien onjuist. De vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer wordt in die functie niet gefinancierd door het maatschappelijk verkeer, maar door degenen tegen wie het maatschappelijk verkeer in bescherming moet worden genomen. Deze situatie, die de transparantie rond de beroepsgroep niet ten goede komt, wordt verstrekt door de door wetgever en beroepsgroepen NIVRA en NOvAA ingenomen standpunten met betrekking tot het samengaan van de kerntaak van de accountant, de controle van de jaarrekening, met in de loop der tijden gegroeide andere activiteiten die kunnen worden aangeduid als de 'adviespraktijk' en 'forensische' activiteiten. Het grootste gevaar voor de aantasting van de onafhankelijkheid van de accountant ligt primair in de uitoefening van zijn kerntaak, de controle van de jaarrekening. Dit risico is geformuleerd in artikel 28, eerste lid van de WRA. "De RA is onafhankelijk van zijn opdrachtgever en van degene omtrent wiens aangelegenheden hij verklaringen afgeeft." Die onafhankelijkheid wordt, gelet op de grote economische (financiële) belangen die in de relatie opdrachtgever-nemer schuilen, illusoir en wekt naar de buitenwereld ook die schijn op. Die schijn wordt in rechtevenredige mate versterkt indien de kerntaak samengaat met andere activiteiten van dezelfde accountant of accountantsorganisatie bij een zelfde controlecliënt. Dat de onafhankelijkheid van de accountant onderdruk staat is in Nederland niet alleen duidelijk geworden uit het MDW-rapport accountancy, het rapport van de PEBn, de regeringsevaluatie van de WRA (Hoofdstuk 4), maar ook uit het door de Europese Commissie met betrekking tot dit onderwerp geduplicеerde document.

1.3.6. De Verordening Fraudemelding.

Deze verordening is door de ledenvergadering van het NIVRA vastgesteld op 21 juni 1994, gepubliceerd in de Staatscourant van 15 september 1994, nr. 177 en in werking getreden op 17 september 1994 De verordening bestaat uit 8 artikelen, waarvan een inhoudelijk van aard is. De overige 7 artikelen beschrijven de door de accountant te volgen procedure bij het constateren van fraude. In de verordening is fraude als volgt gedefinieerd:

> "Fraude, het opzettelijk door één of meer personen vervalsen, weglaten, toevoegen of verwijderen van gegevens teneinde waarden aan een huishouding op onrechtmatige wijze te onttrekken of te doen toevloeien." [101]

Ontdekt een accountant in het kader van een wettelijke controle fraude of sporen daarvan dan dient hij die signalen nader te onderzoeken tot hij een hoge mate van zekerheid heeft gekregen over die fraude, ongeacht de (vermoede) omvang en aard daarvan. Hij is gehouden de leiding

101. NIVRA, 2000, p. 241.

van zijn bevindingen op de hoogte te stellen. Indien vanuit de leiding of het toezichthoudend orgaan van de huishouding niet adequaat genoeg wordt gereageerd, geeft de accountant zijn opdracht terug. Alleen als de opdracht een wettelijke controle van een financiële verantwoording betreft, moet hij het centraal meldpunt van het Korps landelijke politiediensten hiervan op de hoogte stellen.

De wijze waarop het fraudebegrip is geformuleerd, stelt de accountant voor problemen bij de mate waarin hij de fraude moet ontdekken. Het moet gaan om een opzettelijke handeling waarbij het opzet moet zijn gericht op vervalsen, weglaten, toevoegen of verwijderen van gegevens. Dient dat opzet door de accountant aangetoond te worden, of is het voldoende dat opzet uit feiten en omstandigheden af te leiden? Een verkeerde boeking kan een omissie zijn, maar 10 verkeerde boekingen in hetzelfde grootboek? Het hanteren van een afwijkende grondslag voor de waardering van activa; het hanteren van een afwijkende afschrijvingstermijn; opzet gericht op? Deze vragen lenen zich zonder een concrete zaak niet voor beantwoording, maar dienen slechts om aan te tonen dat het niet eenvoudig is om bij ontdekking van fraude de juiste vragen te stellen en de juiste beslissingen te nemen. Daarnaast dient het opzet ook gericht te zijn op het op onrechtmatige wijze ontrekken of doen toevloeien aan de huishouding van waarden. Onrechtmatig betekent in strijd met het recht waarbij dan te denken valt aan wet- en regelgeving. Wordt onder recht ook begrepen het ongeschreven recht en het niveau van de 'mores' dat door de PEBn uitdrukkelijk in het door de commissie gehanteerde fraudebegrip worden betrokken? Onder waarden zullen zeker financiële waarden worden verstaan, maar aan een nadere invulling van dit begrip ontbreekt het in de verordening. Uiteindelijk dient de geconstateerde fraude van niet te verwaarlozen invloed te zijn op het inzicht in de financiële verantwoording van die huishouding. Het probleem van die norm is dat het een schuivende norm is, die wordt bepaald door de financiële omvang van de gecontroleerde huishouding in verhouding tot de omvang van de fraude. Een fraude met een omvang van € 500.000,- heeft een andere impact op de financiële verantwoording met een balansomvang van € 10.000.000,- dan op de financiële verantwoording met een balansomvang van € 1.000.000.000,-. Een ander probleem is dat de locatie van de geconstateerde fraude van belang kan zijn voor de invloed op de financiële verantwoording. Een laatste punt is dat de omvang van de fraude van relatief belang is bij het bepalen van de ernst ervan.

Een beperking in de verordening is, dat deze alleen van toepassing is op wettelijk voorgeschreven controles van de jaarrekening.

1.3.6.1. Naleving van de verordening fraudemelding.

In opdracht van NIVRA en NOvAA heeft het Maastricht Accounting and auditing Research and education Center (MARC)[102] een onderzoek gedaan naar de naleving van de verordening fraudemelding. Het rapport met de onderzoeksbevindingen is in juli 2003 gepubliceerd. Dit

102. Hassink, Maijoor & Meuwisse, 2003.

onderzoek is uitgevoerd naar aanleiding van de bevindingen van de PEBn en het omvat een onderzoek naar de verordening en de richtlijnen 240 (fraude) en 250 (het belang van wet- en regelgeving). De onderzochte periode loopt van 1995 – 2002. Van de 1214 accountantskantoren die een vragenlijst hebben ontvangen, hebben er 326 gerespondeerd waarbij is gebleken dat 296 beantwoorde vragenlijsten bruikbaar waren. Gezamenlijk hebben alle respondenten in de onderzoeksperiode 317 gevallen van fraude geconstateerd. De onderzoeksresultaten leiden tot de conclusie dat de verordening een aanzienlijke rol speelt bij het bereiken van redres van door accountants geconstateerde fraude. De accountants houden zich in onvoldoende mate aan het voorschrift dat fraudes schriftelijk aan de huishouding moet worden gerapporteerd. In de onderzochte periode zijn ten onrechte ongeveer 26 fraudegevallen niet gemeld aan het KLPD en zouden 16 fraudegevallen ten onrechte niet hebben geleid tot teruggave van de opdracht. Afgezet tegen het in de onderzochte periode uitgevoerde aantal controles, 130.000, gaat het om relatief kleine aantallen. De onderzoekers zien echter wel een serieus probleem voor het accountantsberoep aangezien de samenleving volgens de onderzoekers hier geen misslagen accepteert. De onderzoekers stellen vast, dat de verordening niet in alle opzichten voldoet aan de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer. Het niet melden van een niet geredresseerde fraude aan het KLPD vanwege materialiteitsoverwegingen past niet in de verwachting van het maatschappelijk verkeer. Zo past ook niet de situatie dat een geconstateerde fraude in het kader van een verplichte controle wel moet worden gemeld, terwijl diezelfde fraude in het kader van een vrijwillige controle niet hoeft worden gemeld. Tevens constateren de onderzoekers dat in de verordening een aantal onduidelijkheden voor de accountants zelf bestaan. Het onderzoek door het MARC heeft duidelijk gemaakt dat accountants slechts bij hoge uitzondering fraude ontdekken. Als gevolg daarvan bouwen accountants te weinig expertise op dit gebied op.

NIVRA en NOvAA hebben in een gezamenlijk persbericht positief gereageerd op de onderzoeksresultaten. Accountants hebben bijgedragen aan het ongedaan maken van fraude, in 94 % van de fraudegevallen is door de ondernemingsleiding de fraude geredresseerd. Van de 6% waarin maatregelen ter verbetering achterwege bleven, was in de helft sprake van materiële fraude die ten onrechte niet aan het KLPD is gemeld. Op de punten waar de onderzoekers onvoldoende naleving van de verordening hebben geconstateerd (niet altijd schriftelijk melden van fraude en het niet melden van niet herstelde materiële fraude), zien de beroepsorganisaties aanleiding tot verbetering. De geconstateerde onvoldoende naleving van de verordening wordt veroorzaakt door onvoldoende kennis van de richtlijnen bij de beroepsgroep als gevolg van het geringe aantal fraudegevallen waarmee een accountant wordt geconfronteerd.

1.3.6.2. Auditor and Fraud.

In zijn proefschrift onderzoekt Diekman het antwoord op de vraag in hoeverre de accountant op grond van bestaande wet- en regelgeving verantwoordelijk kan worden gehouden voor fraude. Hij zoekt naar:

"An analytic description of the public auditor's responsibility in connection to fraud."[103]

Op hoofdlijnen komt Diekman tot de volgende bevindingen. In het algemeen wordt de accountant niet verantwoordelijk gehouden voor het voorkomen van fraude, waar wel van hem wordt verwacht dat hij bij de controle van de jaarrekening onvolkomenheden in de AO/IC ontdekt. Daar ziet Diekman in afgeleide zin een zekere verantwoordelijkheid van de accountant op het gebied van fraudepreventie. Onvolkomenheden in de AO/IC kunnen veroorzaakt worden door tal van redenen en hoeven zeker niet één op één te leiden tot de conclusie dat er sprake is van fraude.[104] Diekman concludeert dat het niet bestaan van een civielrechtelijke wettelijke exoneratie voor accountants die fraude extern melden in negatieve zin van invloed is op de bereidheid van accountants tot dergelijke meldingen over te gaan. Diekman beschrijft helder waarom de accountant slechts in beperkte mate in staat is fraude te ontdekken. Een eerste mogelijkheid om fraude te ontdekken is bij het aanvaarden van een controleopdracht. Om de volgende redenen ontdekt een accountant niet altijd fraude:

"▶ de accountant is beperkt in zijn kennis omtrent de organisatie en is ten dele afhankelijk van hetgeen hem wordt verteld door het management,
▶ de accountant beschikt niet over alle controlemiddelen en over de bevoegdheden die voor de ontdekking van fraude nodig zijn,
▶ de accountant is niet altijd aanwezig en kan daardoor niet altijd vaststellen dat het systeem van interne controle wordt doorbroken,
▶ er kan sprake zijn van samenspanning waardoor de accountant moedwillig wordt misleid,
▶ de toepassing van waarderingsgrondslagen is niet absoluut. Dit betekent dat er altijd (enige) ruimte blijft bestaan voor het management om invloed uit te oefenen op het beeld dat de jaarrekening oproept."[105]

Diekman toont op overtuigende wijze aan, dat een van de redenen dat een accountant niet in staat is fraude te ontdekken en een rol te spelen in fraudeonderzoeken, is gelegen in zijn opleiding. Op grond van het kennisprofiel van een accountant heeft hij een matrix opgesteld waaruit de kennisdeficiëntie van de accountant met betrekking tot het fraudeonderzoek blijkt.[106]

Van belang in het kader van dit onderzoek is de vaststelling door Diekman dat de Nederlandse accountant op grond van zijn opleiding niet geëquipeerd is voor het uitvoeren van fraudeonderzoeken. Op grond van zijn opleiding kan hij deel uitmaken van een multidisciplinair onderzoeksteam. De accountantsopleiding zou op dat punt aanvulling behoeven met een op fraudeonderzoeken gerichte opleiding. Gelet op het hiervoor besprokene is te concluderen dat met betrekking tot fraude en de rol van de accountant met betrekking tot het ontdekken

103. Diekman, 1997, p.8.
104. Ven, 1999, p. 25 – 34.
105. Diekman, 1997, p. 218.
106. Diekman, 1997, p. 149, p.219.

daarvan een niet consistent beeld ontstaat. Volgens de verordening is de accountant in staat fraude te ontdekken en bij ontdekking daarvan op een bepaalde manier te reageren. Volgens het door het MARC uitgevoerde onderzoek zijn er bij de mate van ontdekken en het volgens de verordening reageren zeer kritische vragen te stellen. Volgens Diekman is de accountant, bij de huidige stand van zijn opleiding niet geëquipeerd om fraude te ontdekken. Volgens de PEBn zijn de verwachtingen van de samenleving met betrekking tot de mogelijkheden die een accountant heeft om fraude te ontdekken te hoog gespannen. Accountants zijn niet in staat (complexe) fraudes te ontdekken. Ook hier gaat op hetgeen ik eerder bij de bespreking van de verwachtingskloof (p.24) heb opgemerkt: tussen het 'verwachtingsbeeld' (publiek, i.c. MARC, Diekman en PEBn) en het 'functiebeeld' (accountant) is langzamerhand een diepe kloof ontstaan.

1.3.7. Verordening op de kwaliteitstoetsing.

Het NIVRA heeft een kwaliteitsproject uitgevoerd, dat tot doelstelling had nadere vormgeving van de kwaliteitsbeheersing van de beroepsuitoefening door registeraccountants, aanpassing van bestaande regelgeving en verbeterderde handhaving daarvan. De resultaten van dit project hebben geleid tot de Verordening op de collegiale toetsing die door de ledenvergadering van het NIVRA op 12 december 1996 is vastgesteld.[107] Op 1 januari 2003 is deze verordening vervangen door de verordening op de kwaliteitstoetsing.[108]

Onder een stelsel van kwaliteitsbeheersing wordt verstaan de maatregelen die een accountantskantoor heeft getroffen ter toetsing van de deskundigheid, onafhankelijkheid en kwaliteit van de aan dat kantoor verbonden accountants en andere personen. De individuele accountant dient er zorg voor te dragen dat het kantoor waarbinnen hij optreedt, beschikt over een regelconform, intern stelsel van kwaliteitsbeheersing. De individuele accountant wordt volgens deze verordening er verantwoordelijk voor gehouden dat het kantoor waaraan hij verbonden is in compliance is met vigerende wet- en regelgeving.

Toetsing houdt een onderzoek in naar de regelconformiteit van het systeem van kwaliteitsbeheersing. Toetsing vindt plaats volgens een vaste cyclus door het college toetsing kwaliteit. Accountantsorganisaties die diensten verlenen aan organisaties van openbaar belang en aan beursgenoteerde ondernemingen worden om de twee jaar getoetst. Accountantsorganisaties die wel controleopdrachten uitvoeren, maar geen diensten verlenen aan genoemde organisaties worden om de vier jaar getoetst. Organisaties die noch controleopdrachten uitvoeren noch diensten verlenen aan organisaties van openbaar belang en beursgenoteerde ondernemingen worden om de zes jaar getoetst.[109] Deze verordening wordt, zodra de wet in werking

107. NIVRA, 1996.

108. NIVRA, 2003a.

109. Verordening op de Kwaliteitstoetsing, artikel 10, NIVRA 2003a.

treedt, voorbijgestreefd door de bepalingen met betrekking tot kwaliteitstoetsing zoals die in de WTA zijn opgenomen.

1.4. Richtlijnen voor de accountantscontrole (RAC).

De in de voorgaande paragrafen onderzochte juridische basis van het accountantsberoep in Nederland heeft geen uitsluitsel gegeven over de wijze waarop de wettelijke controles van jaarrekeningen dienen te worden uitgevoerd. Door middel van de Richtlijnen voor de Accountantscontrole (RAC) en een aantal verordeningen hebben de beroepsorganisaties invulling gegeven aan de wijze waarop wettelijk verplichte en andere controles dienen te worden uitgevoerd. De richtlijnen hebben betrekking op de uitvoeringspraktijk en raken daarom aan de materieel juridische positie van de accountant. Bij klachten omtrent niet naleven van de RAC kan door de Raden van Tucht en onderzoek worden ingesteld naar de handelwijze van de desbetreffende accountant.[110] Wijkt een accountant van een richtlijn af, dan dient hij dat op goede gronden te kunnen rechtvaardigen. De richtlijnen zijn in zoverre beperkt dat zij alleen van toepassing zijn op zaken voor zover die van materieel belang zijn.[111] De vraag die dan opkomt, is in hoeverre de richtlijnen ook ingeroepen kunnen worden in civielrechtelijke procedures. Indien iemand van oordeel is dat zijn accountant wanprestatie heeft gepleegd, kan dat verwijt dan gebaseerd worden op het niet naleven van de RAC? Op deze vraag zal ik nader ingaan in hoofdstuk 4.

Het NIVRA is lid van de International Federation of Accountants. (IFAC) Een van de voorwaarden bij dit lidmaatschap is de invoering van de International Standards on Auditing (ISA) in de nationale controlerichtlijnen te bewerkstelligen. Het bestuur van het NIVRA heeft besloten de ISA's te aanvaarden als basis voor de richtlijnen voor de accountantscontrole en aan controle verwante opdrachten in Nederland.[112] De RAC zijn in belangrijke mate afgeleid van de ISA en geven aan hoe het accountantsonderzoek ingericht en uitgevoerd moet worden. De richtlijnen moeten worden toegepast bij controleopdrachten en aan controle verwante opdrachten. Het begrip jaarrekening in de richtlijnen moet ruim worden verstaan. Ook anders aangeduide informatie valt onder dit begrip. De richtlijnen die ik zal bespreken zijn: richtlijn 120, het algemeen kader met betrekking tot accountantscontrole en aan controle verwante opdrachten, richtlijn 250, het belang van wet- en regelgeving bij controle van een jaarrekening, richtlijn 920, opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie en richtlijn 240, Fraude en onjuistheden. In augustus 2005 hebben NIVRA en NOvAA een nieuwe editie van de RAC uitgegeven die aanmerkelijk

110. Daarbij dient opgemerkt te worden dat over de periode 2000-2005 slechts één klacht mede was gebaseerd op het niet richtlijn conform werken, JT 2003-19, waarbij RAC 240 in het geding was.

111. NIVRA 2005, p. 19.

112. NIVRA, 2000, p.57.

verschilt van de editie van 2002 die ik als uitgangspunt voor deze paragraaf heb gebruikt. Deze versie zal ik bespreken in Hoofdstuk 5 wetgevingsinitiatieven. (par. 5.7.)

1.4.1. Richtlijn 120, algemeen kader met betrekking tot accountantscontrole en aan controle verwante opdrachten (oud).

Deze richtlijn vormt het algemeen kader met betrekking tot accountantscontrole en aan controle verwante opdrachten.[113] In de richtlijn worden hieronder verstaan: beoordelingsopdrachten, samenstellingopdrachten en opdrachten betreffende overeengekomen specifieke werkzaamheden. Het verschil tussen de opdrachten bestaat in de mate van zekerheid die ontleend kan worden aan de accountantsverklaringen op grond van de door de accountant uitgevoerde werkzaamheden. De samenhang tussen de mate van zekerheid die kan worden verschaft, de verrichte werkzaamheden en de resultaten daarvan zijn in de GBR aangeduid als het beginsel van 'deugdelijke grondslag'.[114]

Het hierna weergegeven schema is een beknopt en helder overzicht van de feitelijke taken die een accountant uitvoert. Wat niet in dit schema past, is toegevoegd en hoort niet tot de 'core-business' van de accountant. De WRA, de GBR en de RAC hebben betrekking op dit schema, als ook de rechtspraak gevormd door de RvT en het CBB. De binnen dit kader cursief weergegeven kolom betreft de op grond van boek 2 BW aan de accountant opgedragen controletaak. Ook beantwoordt deze richtlijn de vraag welke waarde aan het oordeel van een accountant mag worden toegekend.

113. Vooral die laatste toevoeging is van belang. Daardoor wordt het toepassingsgebied van de RAC bepaald. Andere door accountants verleende diensten bijvoorbeeld advisering en belastingen vallen niet onder het in deze richtlijn gegeven kader.

> "In de Richtlijnen wordt vrijwel steeds het begrip 'jaarrekening' gehanteerd. De Richtlijnen zijn op analoge wijze van toepassing op: op de jaarrekening gelijkende periodieke financiële informatie, overige financiële informatie, overige niet financiële informatie en andere objecten van accountantsonderzoek".

NIVRA, 2000, p. 1103.

114. Idem, p. 107.

> "De accountant doet slechts mededelingen omtrent de uitkomst van zijn arbeid voor zover zijn deskundigheid en de door hem verrichte werkzaamheden daarvoor een deugdelijke grondslag vormen".

Waar de deskundigheid van de accountant niet voldoet, zal hij een beroep op andere deskundigen moeten doen. Richtlijn 620 is voor die omstandigheid geschreven. De accountant dient zich te vergewissen van de kwaliteiten van de door hem ingeschakelde deskundige en de kwaliteit van diens werkzaamheden.

	Controle-opdracht	Aan controle verwante opdrachten[1]		
Aard van de Opdracht	*Controle*	Beoordeling	Overeengekomen specifieke werkzaamheden	Samenstelling
Relatieve mate van door de accountant verschafte zekerheid.	*Hoge, maar niet absolute zekerheid.*	Beperkte mate van zekerheid. Dat de beoordeelde informatie geen onjuistheden van mate rieel belang bevat.	Geen zekerheid anders dan ter zake van aspecten welke zijn onderzocht en waarover dien-overeenkomstig wordt gerapporteerd.	Geen zekerheid.
Rapportering van de accountant bevat.	*Positief geformuleerde zekerheid over de beweringen.*	Negatief geformuleerde zekerheid over de beweringen.	Feitelijke bevindingen van de werkzaamheden.	Identificatie van de samengestelde informatie.

1.4.2. Richtlijn 240 (oud).

Het doel van de richtlijn is de grondslagen vast te stellen en aanwijzingen te geven omtrent de verantwoordelijkheid van de accountant voor het ontdekken van fraude en onjuistheden in het kader van een controleopdracht van de jaarrekening.[115] De richtlijn is met ingang van 1 januari 2003 gewijzigd. Bij deze bespreking neem ik de gewijzigde richtlijn als uitgangspunt.[116] De verantwoordelijkheid voor het voorkomen van en het ontdekken van fraude ligt bij de leiding van de huishouding. De AO/IC van een huishouding dient zodanig te zijn ingericht en te functioneren dat fraude voorkomen wordt.

De richtlijn maakt een onderscheid tussen onjuistheden en fraude.

Onder onjuistheid wordt begrepen:

> "een onopzettelijke afwijking in de jaarrekening, waaronder ook kan zijn begrepen het weglaten van een bedrag of een toelichting."[117]

Onder fraude wordt begrepen:

> "Een opzettelijke handeling door één of meer personen uit de kring van de leiding, de organen belast met governance, het personeel of derden, waarbij misleiding wordt gebruikt om een onrechtmatig of onwettig voordeel te behalen." [118]

---

115. NIVRA, 2000, p.221.

116. Omdat de vernieuwde richtlijn nog niet is opgenomen in de bundel Richtlijnen voor de accountantscontrole, maar ik wel de beschikking heb gekregen over een losbladige versie zal ik in de voetnoten verwijzen naar de vindplaats in de bundel, aangevuld met het paginanummer van de losbladige richtlijn.

117. NIVRA, 2000, p.221, lb. P. 2.

118. Idem, p. 221, NIVRA, 2003, lb. p. 2.

In de Verordening op de fraudemelding (paragraaf 1.3.6.) wordt een afwijkend fraudebegrip gehanteerd. Indien de directie en/of organen belast met governance bij de fraude zijn betrokken wordt gesproken van directiefraude; zijn er uitsluitend personeelsleden bij betrokken dan is er sprake van werknemersfraude.

De richtlijn onderkent dat de motieven om te frauderen op persoonlijk niveau maar ook op het niveau van de organisatie kunnen liggen, bijvoorbeeld het behalen van een winstverwachting. Deze fraude is een aspect van het agencyprobleem, zoals besproken op pag. 20 waarin persoonlijke motieven én motieven op het niveau van de huishouding door elkaar heen kunnen lopen. Een in de discussie rond het functioneren van de accountant regelmatig opduikende vraag is in hoeverre een accountant verantwoordelijk kan worden gehouden voor het ontdekken van fraude en welke de gevolgen zijn indien hij een fraude niet ontdekt en zonder voorbehoud een goedkeurende verklaring afgeeft. De richtlijn gaat in op die verantwoordelijkheid.

> "Het risico dat een afwijking van materieel belang tengevolge van fraude niet wordt ontdekt is hoger dan het risico dat een afwijking van materieel belang tengevolge van onjuistheden niet wordt ontdekt. De oorzaak daarvan is dat fraude gepaard kan gaan met gecompliceerde en zorgvuldig opgezette plannen, bedoeld om de fraude te verhullen. Hierbij kan worden gedacht aan valsheid in geschrift, het weloverwogen buiten de administratie laten van transacties of het opzettelijk onjuist informeren van de accountant.[119] Dergelijke pogingen om fraude te verhullen kunnen zelfs nog moeilijker te ontdekken zijn wanneer tevens sprake is van samenspanning. Samenspannen kan ertoe leiden dat de accountant veronderstelt dat de controle-informatie aannemelijk is, terwijl deze in feite onjuist is. De mogelijkheid dat de accountant een fraude ontdekt hangt af van factoren als de behendigheid van de dader, de omvang en de frequentie van de manipulaties, de mate van samenspanning, het relatieve belang van de bedragen waarmee is gemanipuleerd en de positie van de betrokkenen. Controlewerkzaamheden die geschikt zijn voor het ontdekken van een onjuistheid kunnen ongeschikt zijn voor het ontdekken van fraude."[120]

In de herziene richtlijn wordt de mogelijkheid erkend dat een accountant een fraude niet ontdekt ondanks een volgens de regels uitgevoerde controle. De controlemiddelen die de accountant ter beschikking staan zijn op voorhand niet geschikt om fraude te ontdekken. Daarmee worden de standpunten van het MARC (par. 1.3.6.1.), Diekman (par. 1.3.6.2.) en de PEBn Hoofdstuk 4.23) in deze onderschreven.

---

119. Dat dergelijke praktijken voorkomen, blijkt niet alleen uit de bevindingen van de PEBn, maar ook uit de bekennende verklaring die ex Enron topman A.Fastow volgens de media zou hebben afgelegd:

> "Ik en andere leden van Enrons topmanagement hebben Enrons financiële resultaten frauduleus gemanipuleerd. Het was de bedoeling beleggers te misleiden en de beurskoers en de kredietbeoordeling kunstmatig op te krikken."

NRC Handelsblad 16 januari 2004.

120. NIVRA, 2003, lb. p.4

Hoewel de accountant in principe mag uitgaan van de juistheid van de aan hem verstrekte informatie dient hij bij het voorbereiden[121] van zijn controle zo goed mogelijk rekening te houden met het bestaan van fraude en het zich voordoen van onjuistheden. Nauw overleg en nauwe samenwerking met de organen, belast met corporate governance,[122] binnen de te controleren huishouding worden in de richtlijn sterk aanbevolen. Hier speelt het zogenaamde agencycontrolerisico, dat ik eerder in dit hoofdstuk beschreven heb.

Voor aanvang van zijn controlewerkzaamheden dient de accountant een analyse te maken van het risico dat hij een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of onjuistheden niet ontdekt. Dat risico wordt aangeduid als het accountantscontrolerisico. In richtlijn 400 is dit risico als volgt omschreven:

> "Het risico dat een accountant een onjuiste accountantsverklaring verstrekt bij een jaarrekening die onjuistheden of omissies van materieel belang bevat. Accountantscontrolerisico is samengesteld uit drie componenten, het inherent risico (IR), het interne risico (IRC) en het ontdekkingsrisico (OR)".[123]

De drie genoemde risicoaspecten hebben respectievelijk betrekking op:

- het risico dat een verantwoording materiële onvolkomenheden (zowel onjuistheden als onvolledigheden) bevat is mede afhankelijk van algemene en specifieke risico's, wordt aangeduid als het inherent risk (IR);
- het risico dat materiële fouten niet door het interne controlesysteem worden gesignaleerd en gecorrigeerd, wordt aangeduid als het internal control risk (IRC);
- het risico dat fouten niet door het interne controlesysteem zijn onderkend en ook niet door de accountant worden ontdekt wordt aangeduid als het detection risk, het ontdekkingsrisico (OR)[124]

Het cumulatief effect van deze drie risico's, dat resterende onvolkomenheden in de jaarrekening niet op juiste wijze in de accountantsverklaring tot uitdrukking komen, is het audit risk, het accountantscontrolerisico.[125] Van belang is vast te stellen dat een accountant voor iedere controle aan de hand van bovenomschreven model een inschatting maakt van de inspanningen die hij moet verrichten om te komen tot een deugdelijke grondslag onder de bevindingen die hij rapporteert.

De accountant die fraude heeft ontdekt dient volgens de richtlijn als volgt te handelen:[126]

> "Indien de accountant:

121. Ik wijs hier nadrukkelijk op het accountantscontrolerisico en het axiomatisch voorbehoud.

122. Ik ben geneigd hier als uitgangspunt in te nemen dat nauwe samenwerking met het compliance-office of de compliance-officer binnen die organisatie eerder aangewezen is.

123. NIVRA, 2000, p. 331.

124. B. Westra, 1999, p. 139.

125. Vaak aangeduid met de volgende functie: AR= f (IR, ICR, OR)

126. NIVRA, 2000, p.229, NIVRA, 2003, lb. p.14.

a. een fraude heeft gesignaleerd ongeacht het feit of daaruit een afwijking van materieel belang voorkomt; of
b. controle-informatie heeft verkregen die een aanwijzing vormt dat er fraude kan zijn gepleegd (zelfs als het potentiële effect daarvan op de jaarrekening niet van materieel belang zou zijn);

dient de accountant over deze zaken tijdig te communiceren met de leidinggevenden van het juiste bevoegdheidsniveau en te beoordelen of het noodzakelijk is deze zaken te melden aan de organen belast met governance overeenkomstig Richtlijn 260 "Communicatie over controleaangelegenheden met organen belast met governance."

Op geen ander punt dan hier kruisen zo duidelijk de verschillen tussen publiek en privaat belang. De controle op de jaarrekening is een bij wet vastgelegde verplichting. De uitvoering van die taak is bij wet opgedragen aan registeraccountants die die verplichting als private persoon of als private organisatie uitvoeren. Tussen de gecontroleerde huishouding en de controlerend accountant is altijd sprake van een cliëntrelatie, de tekst van artikel 393 boek 2 BW dwingt daartoe.[127] Een inherente afhankelijkheid is daarmee op grond van de wet gegeven. Die afhankelijkheid is in de GBR vertaald in financiële afhankelijkheid[128], maar die beperking voldoet niet aan de strekking van de richtlijn. De accountant is gehouden te controleren en hij is verplicht bij constatering van fraude deze te melden bij zijn opdrachtgever. Dat levert een moeilijk te hanteren spanningsveld op onder invloed waarvan het niet uitgesloten moet worden geacht dat beter niet gemeld kan worden dan wel.[129] Stuit een accountant op fouten of onjuistheden dan dient hij nader onderzoek te doen, al was het maar om vast te stellen dat het gaat om fouten of onjuistheden. Bij de constatering van fraude krijgt na melding door de accountant de opdrachtgever de mogelijkheid tot redres. Indien dat niet gebeurt, is de accountant gehouden zijn opdracht terug te geven.

Indien de accountant zijn opdracht moet teruggeven omdat de leiding van de huishouding niet adequaat genoeg reageert op zijn melding is hij gehouden daarvan melding te doen bij een door de overheid aangewezen meldpunt. Het aantal de afgelopen jaren gedane meldingen is schaars te noemen.

---

127. Dit artikel luidt, voor zover terzake doende:
"De rechtspersoon verleent opdracht tot onderzoek van de jaarrekening aan een registeraccountant of aan een Accountant-Administratieconsulent………"

128. GBR artikel 24, lid 3:
"Het is de registeraccountant verboden een verklaring te geven aan of aangaande een verantwoording van degene van wie hij duurzaam in overwegende mate afhankelijk is voor zijn inkomensvorming."

129. In die richting zou een van de bevindingen van de PEBn kunnen worden verstaan: de accountants stonden erbij en keken ernaar, maar deden verder niets. Ook de nog te bespreken bevindingen van het MARC, par. 6.6.3 geven een aanwijzing in die richting.

1.4.3. Richtlijn 250, het belang van wet- en regelgeving bij de controle van een jaarrekening (oud).

Binnen het geheel van de Richtlijnen voor de Accountantscontrole vertegenwoordigt deze richtlijn een bijzonder belang, namelijk de invloed van wet- en regelgeving op de jaarrekening. Het gaat daarbij niet alleen om wet- en regelgeving die bepaalt op welke wijze de jaarrekening van een huishouding moet zijn ingericht. Wet- en regelgeving kunnen ook betrekking hebben op de voorwaarden waaronder een huishouding haar activiteiten mag uitoefenen. Die voorwaarden kunnen soms zeer strikte regimes inhouden in de vorm van voorschriften en vergunningen (bijv. milieuwetgeving of financiële toezichtwetgeving) In zijn controle moet de accountant vaststellen of de door hem gecontroleerde huishouding 'in compliance' is met de haar betreffende regelgeving en of de daarop toegesneden AO en IC niet alleen bestaan maar ook voldoende adequaat functioneren; hij moet opzet, bestaan en werking van de AO en IC vaststellen. Het niet in compliance zijn met toepasselijke wet- en regelgeving kan aanzienlijke gevolgen hebben voor de jaarrekening van een huishouding. Een nader onderzoek van deze richtlijn is nodig om te bepalen tot waar de verantwoordelijkheid van de accountant strekt als het gaat om in het kader van de controle op de jaarrekening vast te stellen of de door hem gecontroleerde huishouding voldoet aan toepasselijke wet- en regelgeving.

Een accountant kan bij het uitvoeren van zijn controleopdracht stuiten op overtredingen van wet- en regelgeving. Het begrip overtreding dat de richtlijn hanteert houdt in:

> "Zowel handelingen als het nalaten van handelingen door de huishouding die wordt gecontroleerd die, al dan niet opzettelijk, in strijd zijn met de geldende wet- en regelgeving. Dergelijke handelingen omvatten transacties door de huishouding of door de leiding en het personeel namens of ten behoeve van de huishouding."[130]

Handelen en het nalaten van handelen lijken geënt op de omschrijving van onrechtmatige daad in het BW.[131] Nalaten van hetgeen redelijkerwijs en naar billijkheid van iemand kan worden verwacht is strafrechtelijk gezien een van de gronden van toerekenbaarheid van een gedraging van een rechtspersoon aan de feitelijk leidinggever aan een die gedraging.[132] Het gebruik van de term 'al dan niet opzettelijk' dient in strafrechtelijke en civielrechtelijke zin te worden verstaan; bestuursrechtelijk heeft deze term nauwelijks relevantie. Indien omvatten

---

130. NIVRA, 2000, p. 257.

131. 6:162.2 BW:

> "Als onrechtmatige daad worden aangemerkt een inbreuk op een recht en een doen of nalaten in strijd met een wettelijke plicht of met hetgeen volgens ongeschreven recht in het maatschappelijk verkeer betaamt, een en ander behoudens de aanwezigheid van neen rechtvaardigingsgrond."

132. HR 16 december 1986, *NJ* 1987, 321/322; HR 21 januari 1992, *NJ* 1992, 414. Er is sprake van feitelijk leiding geven aan een verboden gedraging:

> "Indien de verdachte maatregelen ter voorkoming van die gedraging achterwege laat, hoewel hij daartoe bevoegd en redelijkerwijs gehouden is en hij bewust de aanmerkelijke kans aanvaardt dat de verboden gedraging zich zal voordoen, zodat hij die gedraging opzettelijk bevordert."

limitatief verstaan dient te worden, hebben de handelingen, die in strijd met geldende wet- en regelgeving zouden zijn, alleen betrekking op het verkrijgen of verwerven van goederen en/of diensten tegen een (financiële) vergoeding. Het is niet voor de hand liggend dat die restrictie ingelezen dient te worden. De verantwoordelijkheid voor wetsconform optreden van de huishouding ligt bij de leiding van die huishouding. Die verantwoordelijkheid kan niet bij de accountant liggen, maar van hem wordt volgens de richtlijn wel verwacht dat hij:

> "een algemeen inzicht dient te hebben in het geheel van wet- en regelgeving dat op de huishouding en de bedrijfstak van toepassing is en in de naleving daarvan door de huishouding."[133]

De richtlijn houdt een dwingend voorgeschreven procedure in die de accountant bij het vaststellen van overtredingen dient te volgen. Hij moet de leiding van de organisatie van zijn bevindingen op de hoogte stellen.[134] Indien hij vermoedt dat de leiding bij die overtredingen betrokken is, moet die melding geschieden aan de Raad van Commissarissen. Indien door de leiding van de huishouding niet adequaat genoeg wordt gereageerd op zijn bevindingen kan hij overwegen zijn opdracht terug te geven. Een van de factoren die mede van belang kan zijn een opdracht onder omstandigheden van wetschending terug te geven, is de schade die het aanblijven van de accountant dan oplevert voor het aanzien van en het vertrouwen in registeraccountants, hetgeen in de tuchtrechtspraak wordt gezien als een schending van het beginsel van de eer van de stand.[135]

Pheijffer[136] constateert dat er een sterke samenhang is tussen de onderhavige richtlijn en richtlijn 240. (Fraude en onjuistheden) Naar zijn oordeel kan er, waar sprake is van overtreding van wet en regelgeving, ook sprake zijn van fraude. In die vaststelling volgt hij de richtlijn op de voet. Indien de door de accountant geconstateerde overtredingen leiden tot materiële afwijkingen in de jaarrekening, dient hij geen goedkeurende verklaring af te geven, maar een afkeurende verklaring, een verklaring van oordeelsonthouding, of een verklaring met beperkingen.[137]

1.4.4. Richtlijn 920, Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie (oud).

Het belang van deze richtlijn is hierin gelegen dat er mogelijk een antwoord kan worden gevonden op de vraag naar de materieel juridische positie van de forensisch accountant. De richtlijn is van toepassing op opdrachten aangaande financiële informatie, maar kan ook nut-

133. NIVRA 2000, p. 261.

134. De vraag is in hoeverre de in de richtlijn genoemde preventieve werking van de jaarlijkse accountantscontrole zich dan nog voordoet.

135. JT 2004, 14 en JT 2004-32, à contrario.

136. Pheijffer, 2000, p. 121.

137. NIVRA, 2000, p.269.

tige aanwijzingen geven voor onderzoeken met betrekking tot niet financiële informatie.[138] Voor die onderzoeken geldt als voorwaarde, dat de accountant over voldoende kennis moet beschikken van het onderhavige object en er redelijke normen bestaan waarop de bevindingen kunnen worden gebaseerd.[139] Hoewel de accountant dient te voldoen aan het in de GBR bepaalde, vooral waar het gaat om integriteit, onpartijdigheid, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, geheimhouding, professionele opstelling en vaktechnische normen hoeft hij niet onafhankelijk te zijn bij het uitvoeren van deze opdracht. Doet zich die omstandigheid voor dan dient hij die in zijn rapport te vermelden. De richtlijn geeft gedetailleerde voorschriften met betrekking tot het aanvaarden van de opdracht, het uitvoeren van werkzaamheden en de wijze van rapporteren.

Van belang is dat deze richtlijn moet worden gelezen in samenhang met de eerder besproken richtlijn 120. Pheijffer stelt dat expliciet is opgenomen dat deze richtlijn betrekking heeft op fraudeonderzoeken,[140] waarbij hij zijn uitspraak baseert op de versie van de Richtlijnen die hij als uitgangspunt heeft genomen, die van 1998. Artikel 3a van die versie luidde:

> "Als voorbeelden van dergelijke onderzoeken zijn te noemen due dilligence en fraudeonderzoeken".[141]

In de Richtlijnen, editie 2000, is deze bepaling niet langer opgenomen. Aan wat kan worden verstaan onder onderzoeken met betrekking tot niet financiële informatie is in de richtlijn geen nadere invulling gegeven.

De doelstelling van richtlijn 920 is:

> "grondslagen vast te stellen en aanwijzingen te geven omtrent de vaktechnische verantwoordelijkheid van de accountant ten aanzien van de uitvoering van een opdracht tot het uitvoeren van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie, en omtrent de vorm en inhoud van het rapport dat de accountant in het kader van een dergelijke opdracht uitbrengt."[142]

Over de aard van de opdrachten houdt de richtlijn in dat deze:

> "Veelal het uitvoeren van bepaalde werkzaamheden met betrekking tot afzonderlijke aspecten van financiële gegevens (bijvoorbeeld crediteuren, debiteuren, aankopen bij verbonden partijen en de verkopen en resultaten van een onderdeel van de huishouding) een deel van de jaarrekening (bijvoorbeeld de balans) of zelfs de gehele jaarrekening omvat."[143]

Pheijffer besteedt aan deze richtlijn in zijn proefschrift veel aandacht. Zijn uitgangspunt is dat deze richtlijn betrekking heeft op fraudeonderzoeken. Pheijffer bepleit een grondige aanpas-

---

138. NIVRA, 2000, p.781.

139. Ook bij onderzoeken door accountants met betrekking tot niet financiële informatie blijft het uitgangspunt van de deugdelijke grondslag volgens deze richtlijn onverkort gehandhaafd.

140. Pheijffer, 2000, p.157.

141. NIVRA, 1998, p.709.

142. NIVRA, 2000, p.781.

143. NIVRA, 2000, p.781.

sing van deze richtlijn op een zodanige wijze, dat de door hem geconstateerde knelpunten worden weggenomen en deze richtlijn probleemloos kan dienen als basis voor het optreden van forensisch accountants, ongeacht de hoedanigheid waarin deze optreden.[144] Aan de hand van een uitspraak van de Raad van Tucht,[145] komt hij tot de conclusie dat de Raad niet oordeelt aan de hand van de opdracht die een accountant heeft gekregen, maar aan de hand van de door hem verrichte werkzaamheden. In die zaak oordeelde de RvT dat betrokkenen in hun oordeelsvorming niet onpartijdig waren. Dergelijk gedrag is in strijd met de eer van de stand. Zolang een dergelijke aanpassing niet heeft plaatsgevonden ziet hij als minst slechte oplossing het kwalificeren van de opdrachten aan forensische accountants als opdrachten ex RAC 920.[146]

Richtlijn 920 geeft weinig houvast bij de beantwoording van de vraag of de werkzaamheden van een forensisch accountant beschouwd kunnen worden als opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie. Bij restrictieve uitleg van de titel van deze richtlijn zouden de activiteiten van forensisch accountants financiële informatie betreffend onder deze richtlijn kunnen vallen. Vele andere van forensische aard zijnde onderzoeken zouden buiten de richtlijn vallen, ware het niet dat de richtlijn wel aangeeft dat ook onderzoeken met betrekking tot niet financiële informatie onder de strekking van de richtlijn vallen. Het niet meer aanwezige artikel 3a bood meer zekerheid, maar de open formulering van het soort onderzoeken dat onder de richtlijn valt sluit niet uit dat daaronder ook alle forensische activiteiten van accountants kunnen worden begrepen. Het gevolg daarvan is, dat op de activiteiten van forensisch accountants de GBR volledig van toepassing zijn, hetgeen door de Raad van Tucht ondubbelzinnig is bevestigd in JT 2004-20.[147]

1.5. Europese regelgeving.

In toenemende mate wordt niet alleen Nederland, maar worden alle lidstaten van de EG geconfronteerd met invloed vanuit Brussel op de nationale wet- en regelgeving. De nationaalwettelijke regels met betrekking tot de inrichting van de jaarrekening en de wettelijk voorgeschreven controles daarop zijn van dat proces niet uitgezonderd.

Bronnen van gemeenschapsrecht zijn besluiten sui generis, verordeningen, richtlijnen en beschikkingen. Het verschil tussen een richtlijn en een verordening is de werking op

144. Idem, p. 239.

145. JT 1998-4.

146. Pheijffer,2000, p. 202.

147. Hoewel het in die zaak niet ging om forensisch accountants. De Raad overwoog:
"Anders dan betrokkenen bepleiten, staat een beroep op de tuchtrechter ook open indien geklaagd wordt over gedragingen van een accountant die niet zijn verricht in de uitoefening als zodanig van het beroep van registeraccountant. Hoofdstuk II van de GBR-1994 geeft immers regels die voor alle registeraccountants van toepassing zijn."

de nationale wetgeving van de lidstaten. Een verordening heeft een algemene strekking, is verbindend in al zijn onderdelen en is rechtstreeks toepasselijk in *ieder*(curs. HdG*)* van de lidstaten.[148] Een richtlijn is gericht tot een of meer lidstaten en legt de verplichting op in de nationale rechtsorde de in de richtlijn omschreven rechtstoestand in het leven te roepen. Een richtlijn vergt een proces van implementatie hetgeen tot gevolg kan hebben dat er verschillen van implementatie ontstaan tussen de lidstaten,[149] de lidstaten zijn immers vrij de middelen te bepalen waarmee zij in het nationale recht vorm geven aan de richtlijn.[150] Met betrekking tot de werking van Europese regelgeving wordt een onderscheid gemaakt tussen verticale en horizontale directe werking. Er is sprake van verticale directe werking indien verdragsbepalingen op onvooraardelijke wijze iets aan de lidstaten opleggen of verbieden. Bij afwijking daarvan door de overheid kan een burger met succes naar de rechter stappen. Een aantal Verdagsbepalingen hebben horizontale directe werking, hetgeen wil zeggen dat deze particulieren binden en dat zij deze bepalingen rechtens ten opzichte van elkaar kunnen inroepen. Verordeningen hebben zowel verticale als horizontale directe werking. Richtlijnen hebben directe verticale werking indien de omzettingstermijn is verstreken; de inhoud niet of onjuist is omgezet; ze duidelijke richtlijnen voor de nationale overheden bevatten. Richtlijnen werken in principe niet direct horizontaal.[151]

1.5.1. De achtste coördinatierichtlijn.[152]

De richtlijn bevat coördinatiemaatregelen met betrekking tot wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen van de lidstaten betreffende personen die belast zijn met de wettelijke controle van (geconsolideerde) jaarrekeningen van vennootschappen, voor zover die controle door het Gemeenschapsrecht wordt voorgeschreven. Een dergelijke controle mag alleen worden uitgevoerd door toegelaten personen. Dat kunnen natuurlijke personen zijn dan wel controlerende vennootschappen of verenigingen mits is voldaan aan een aantal nadere eisen.

De toegelaten personen moeten betrouwbaar zijn, een zodanige vooropleiding hebben dat zij tot een universiteit kunnen worden toegelaten en een theoretische en praktische opleiding volgen, afgesloten met een staatsexamen of een dergelijk door de staat erkend vakbekwaamheidexamen op universitair niveau. Het opleidingsvereiste in de richtlijn is strikt geformuleerd, maar de lidstaten mogen daarvan afwijken, indien betrokkene kan bogen op een lange praktijkervaring én hij het vakbekwaamheidexamen met goed gevolg heeft afgelegd. De toegelaten personen mogen geen werkzaamheden verrichten die volgens het recht van de Lidstaat onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van (geconsolideerde) jaarrekeningen.

---

148. Pisuisse & Teubner, 2002, p. 48.
149. Pisuisse & Teubner, 2002, p. 46 – 52.
150. Pisuisse & Teubner, 2002, p. 49, 50.
151. Pisuisse & Taubner, 2002, p. 46 – 52.
152. 84/253/EEG.

De minimale omvang van de theoretische opleiding is opgenomen in artikel 6. Een deel van de theoretische opleiding is uitdrukkelijk gericht op onderwerpen die in direct verband staan met de controle van de jaarrekening. Een ander deel van de theoretische opleiding betreft vakgebieden voor zover deze van belang zijn voor de controle van jaarrekeningen, zoals onder meer verschillende rechtsgebieden, maar ook wiskunde en statistiek.

Na deze theoretische opleiding dient de accountant i.o. een praktijkopleiding te volgen die ten minste drie jaar duurt (artikel 8) en die in het bijzonder de controle van jaarrekeningen, geconsolideerde jaarrekeningen of soortgelijke financiële opstellingen bevat. De lidstaten bepalen, dat degenen die zijn toegelaten tot de wettelijke controle van jaarstukken die controle uitoefenen met de voor het beroep vereiste nauwkeurigheid (artikel 23) en voorts dat deze personen geen wettelijke controle mogen uitoefenen, wanneer zij volgens het recht van de lidstaat niet onafhankelijk zijn (artikel 24). Het doel van de richtlijn is een harmonisatie tot stand te brengen van de vakbekwaamheid van de personen die bevoegd zijn de wettelijke controle van boekhoudbescheiden te verrichten en *hun onafhankelijkheid en betrouwbaarheid te waarborgen.* (curs. HdG)

Implementatie van deze richtlijn beslechtte in Nederland een eeuw durende discussie over de kwaliteit van de accountantsopleiding en het onderwijstechnische kwaliteitsniveau van de accountantsfunctie. Op 10 september 1983 trad de wet van 6 augustus 1983 tot wijziging van de WRA en WAA in werking. De wetswijziging hield onder meer in, dat de AA's nieuwe stijl volledige certificeringbevoegdheid kregen, dus ook voor grote ondernemingen. Tevens werd de in de richtlijn voorgeschreven stageverplichting in de wet opgenomen. In 1983 al praktiserende AA's konden door een aanvullende opleiding dezelfde bevoegdheid tot certificering krijgen. Deze richtlijn is van directe invloed op de formeel juridische positie van accountants in Nederland. Het is de eerste richtlijn waarin uitdrukkelijk aan de onafhankelijkheid en betrouwbaarheid van de tot wettelijke controle bevoegde personen (de aanduiding accountant wordt noch in de voorgaande noch in deze richtlijn gebruikt) wordt gerefereerd.

1.5.2. Richtlijn 95/26, de BCCI richtlijn.

De BCCI richtlijn is tot stand gekomen naar aanleiding van het faillissement van de Bank for Credit and Commerce International. Het doel van de richtlijn is het versterken van de bevoegdheden van de toezichthoudende autoriteiten en het verkleinen van het risico van onregelmatigheden in de sector voor financiële dienstverlening. Daarnaast beoogt de richtlijn een grotere transparantie te bewerkstelligen van de groep waartoe een financiële instellingen behoort. Daartoe zijn financiële instellingen verplicht tot vestiging van statutaire zetel en hoofdbestuur in éénzelfde lidstaat, is er ruimere mogelijkheid tot informatie-uitwisseling tussen toezichthouders én zijn accountants verplicht om bepaalde onregelmatigheden te melden

aan de desbetreffende financiële toezichthouder.[153] Deze richtlijn heeft in Nederland inmiddels geleid tot implementatiewetgeving[154] die ik in de volgende paragraaf zal bespreken.

De commissie gaat in op het verschil tussen de onder 'het publiek' levende opvatting dat accountants tot taak hebben allerhande soorten fraude te ontdekken en daar ook actief naar moeten zoeken, en de onder accountants levende opvatting dat hun functie het voorkomen noch het ontdekken van fraude inhoudt. De commissie geeft echter niet aan op grond van welke omstandigheden de conclusie gerechtvaardigd is dat een dergelijke opvatting onder 'het publiek' leeft. Het ontbreekt aan voldoende rechtsbescherming voor accountants indien zij fraude vermoeden en melden, maar die fraude niet voldoende hard kunnen maken. In die situatie kunnen juridische stappen tegen accountants worden genomen in civielrechtelijke en in strafrechtelijke zin. Omdat in veel lidstaten de accountants bij het vermoeden van fraude wel het recht hebben, maar niet verplicht zijn hun vermoeden te melden bij de regelgevende instantie blijft het aantal fraudemeldingen gering. De Commissie pakt het meldingsprobleem stevig aan en besluit tot uitvaardiging van Richtlijn 95/26 EG van de Raad van juni 1995. Daarin is onder meer het volgende bepaald:

"▶ de externe accountant van een financiële onderneming heeft de verplichting aan de bevoegde autoriteiten snel melding te doen van elk feit of besluit met betrekking tot deze onderneming, waarvan hij bij de uitvoering van die taken kennis heeft gekregen en dat van dien aard is,
▶ dat het een inbreuk te gronde inhoudt op de wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen tot vaststelling van de voorwaarden voor vergunning of van specifieke voorschriften betreffende de uitvoering van werkzaamheden van financiële ondernemingen, of
▶ dat het de bedrijfscontinuïteit van de financiële onderneming aantast, of
▶ dat het leidt tot weigering van de goedkeuring van de jaarrekening of tot het uiten van voorbehoud;"

Voorts wordt met betrekking tot de aansprakelijkheid van de accountant in het geval van bovengenoemde meldingsplicht het volgende bepaald:

"Melding te goeder trouw aan de bevoegde autoriteiten door personen die zijn toegelaten in de zin van Richtlijn 84/253/EEG (de externe accountant) van de in lid 1 bedoelde feiten of besluiten vormt geen inbreuk op ongeacht welke op grond van een contract of van een wettelijke of bestuursrechtelijke bepaling opgelegde beperking inzake openbaarmaking van informatie, en leidt voor de betrokken personen tot geen enkele vorm van aansprakelijkheid."[155]

153. 95/26/EG, considerans, onder 7.

154. Kamerstukken II, 1995/96, 24600.

155. Groenboek, de rol, de positie en de aansprakelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de Europese Unie, p. 114, 115, COM (96) 338 def.

1.5.3. Meldingsplicht op grond van Richtlijn 95/26 in financiële toezichtwetten.

Met wetsvoorstel 24600[156] strekkend tot de opneming in de Wet Toezicht Kredietwezen 1992 (Wtk 1992), de Wet Toezicht Verzekeringsbedrijf 1993 (WTVb), de Wet toezicht natura-uitvaartverzekerings-bedrijf (WTN), de Wet Toezicht Effectenverkeer 1995 (Wte 1995) en de Wet Toezicht Beleggingsinstellingen (WTB) van bepalingen ten einde het bedrijfseconomische toezicht te versterken, heeft de regering richtlijn 95/26 geïmplementeerd. Het wetsvoorstel heeft betrekking op vijf financiële toezichtwetten maar ik zal de bespreking van dit wetsvoorstel beperken tot de wijze waarop de Richtlijn in de Wte 1995 is geïmplementeerd gelet op de identieke wijze waarop dit in de andere wetten is gebeurd. Alleen in de Wte 1995 wordt een extra verplichting geschapen met betrekking tot het overleggen van jaarstukken aan de toezichthouder. De kern van het wetsvoorstel op dit onderdeel wordt gevormd door artikel 11a. In dit artikel wordt aan accountants een bijzondere meldingsplicht opgelegd. Indien een accountant bij de uitvoering van zijn werkzaamheden[157] stuit op een van de in het derde lid opgesomde omstandigheden dient hij daarvan zo spoedig mogelijk melding te maken aan 'Onze Minister'.

> "Artikel 5 van de richtlijn verplicht een ieder die zich bezighoudt met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden elk feit of besluit met betrekking tot de financiële instelling waarvan hij bij de uitvoering van zijn taken kennis heeft gekregen, aan de desbetreffende toezichthouder te melden indien dat feit onderscheidenlijk besluit van dien aard is dat het:
> - een inbreuk te gronde inhoudt op de vergunnings- of uitoefeningvoorwaarden,
> - de continuïteit van de instelling aantast, of
> - leidt tot weigering van het afgeven van een verklaring omtrent de getrouwheid van de jaarrekening dan wel tot het maken van voorbehouden."[158]

De geconstateerde onregelmatigheden dienen "zo spoedig mogelijk" aan de betreffende toezichthouder gemeld te worden. De in de richtlijn gebruikte terminologie, "zo snel mogelijk" wordt in de MvT zó verstaan dat de accountant bij constatering van de genoemde onregelmatigheden wel eerst overleg kan plegen met de directie, maar indien dit overleg niet het gewenste resultaat oplevert, dient hij die onregelmatigheid door te melden

De MvT houdt ook een beperking van de activiteiten van de accountant in het kader van zijn controletaak in.

> "De accountant controleert financiële aangelegenheden en zal derhalve inbreuken op dat gebied kunnen constateren."[159]

156. Kamerstukken II, 1995/96, 24600, nr.1 en 2.

157. Werkzaamheden zijn in de tekst van artikel 11a opgenomen. Artikel 5 van de Richtlijn verplicht een ieder die zich bezighoudt met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden tot melding.

158. Kamerstukken II, 1995/96, 24600, nr.3, p.7.

159. Kamerstukken II, 1995/96, 24600, nr. 3, p. 10.

> "Inbreuken met betrekking tot niet financiële aangelegenheden zal de accountant niet snel waarnemen, zodat hij die ook niet zal melden. *De accountant krijgt immers geen extra onderzoeksplicht.*" (curs.HdG)

De handhaving van deze bepalingen is mogelijk op bestuursrechtelijke en op strafrechtelijke basis. De vraag dient te worden gesteld wat de wetgever hierbij voor ogen staat.

Hartman[160] heeft in 2004 in het NJB een artikel gepubliceerd waarin hij de vraag stelt en beantwoordt of strafrechtelijke handhaving van financiële wetgeving gehandhaafd dient te worden. Zijn antwoord luidt, dat er objectief gezien geen meerwaarde schuilt in de strafrechtelijke handhaving van financiële wetgeving boven de bestuurlijke aanpak door de financiële toezichthouders. Hetgeen in het bestuursrechtelijke handhavingtraject kan worden bereikt is even veel, zo niet meer, dan in het strafrechtelijke handhavingtraject. Waar het strafrechtelijke traject meerwaarde zou kunnen hebben in de vorm van een ontnemingmaatregel valt die meerwaarde weg tegen de hoogte van de thans op te leggen bestuurlijke boete. Hartmann bepleit een verruiming van de toepassing van de bestuurlijke boetes. Strafrechtelijke meerwaarde schuilt zeker niet in de mogelijkheid een vrijheidsstraf op te leggen. Voor zover vervolging wordt ingesteld, wordt een dergelijke straf in deze zaken nauwelijks geëist en nog minder vaak opgelegd. Ik deel uit efficiencyoverwegingen het standpunt van Hartmann met betrekking tot het primaat van de bestuurlijke handhaving van financiële wetgeving door de toezichthouders. Met nadruk vanwege efficiencyoverwegingen. Strafrechtelijke handhaving van financiële toezichtwetgeving heeft in de afgelopen decennia wel door de overheid beleden prioritering gekregen, maar feitelijk is dat nooit zo ver gekomen. Op papier prioriteit, in praktijk non prioriteit. Feitelijk leidt overregulering tot een handhavingtekort dat in arren moede wordt gedekt door bestuursrechtelijke handhaving. Het bestaan van twee handhavingregimes schept voor het publiek geen duidelijkheid en houdt voor betrokkenen een zekere mate van rechtsonzekerheid in. Door het handhavingprimaat daar te leggen waar het hoort te liggen, wordt niet alleen grotere transparantie in het handhavingproces bewerkstelligd, maar wordt ook de rol en de positie van de toezichthouders ondersteund en verstevigd. Tegelijkertijd dient dit 'verschuivingproces' wel bewaking om te voorkomen dat het doorslaat naar een overkill aan bestuurlijke handhaving. Tevens dient er voor gewaakt te worden dat bestuursorganen strafrechtelijke en strafvorderlijke bevoegdheden krijgen toegekend zonder dat zij voldoende geëquipeerd zijn om daaraan op verantwoorde wijze uitvoering te geven.

Op de hierboven onderzochte regelgeving is vanuit de beroepsgroep nauwelijks of niet gereageerd. De verwachting is gerechtvaardigd dat op een zo uitdrukkelijk gestelde meldingsplicht met een daaraan gekoppelde exoneratie bepaling de beroepsgroep zou reageren met een op die omstandigheid toegesneden verordening of richtlijn, maar een dergelijke reactie heb ik niet aangetroffen. Deze meldingsplicht is met ingang van 1 januari 2007 als bijzondere meldingsplicht opgenomen in de Wet op het financieel toezicht.

160. Hartmann, 2004, p.1068-1073.

1.6. Samenvatting en conclusies.

Het accountantsberoep in Nederland is ontstaan uit een maatschappelijke behoefte met een sterke financieel economische achtergrond. De wens van verschaffers van kapitaal om controle op de verantwoording over de investering van het door hen verschafte vermogen is sinds het eind van de 19e eeuw een maatschappelijke realiteit. Accountants zijn degenen die verklaringen afgeven over de betrouwbaarheid van de door hen gecontroleerde financiële verantwoordingen. De kerntaak van de accountant, die bij wet is opgedragen, is de controle van de jaarrekening. Op basis van de ontwikkeling van het accountantsberoep kunnen voor het beroep drie constituerende thema's en een tweetal constituerende vragen worden vastgesteld.

- het agencyprobleem,
- de vertrouwensleer,
- de verwachtingskloof,
- ten behoeve van of voor wie voert de accountant zijn controles uit?
- kan hij daarin volledig onafhankelijk zijn?

De opdracht tot het uitvoeren van een controle krijgt de accountant van de agent die ook betaalt voor het uitvoeren van die opdracht. Hier schuilt het agencycontroleprobleem zoals ik dat erder in dit hoofdstuk heb beschreven. De accountant controleert niet primair ten behoeve van de agent, maar ten behoeve van het maatschappelijk verkeer, dat niet de principaal is. Daarbij dient de accountant zich voortdurend bewust te zijn dat de door hem te controleren materie is aangestuurd en opgesteld door managers met 'agencytrekken'. Hij is gehouden die trekken, voor zover zij van invloed zijn op de juistheid van de door hem te controleren materie, te ontdekken en daartegen geëigende maatregelen te nemen. maatregelen te nemen. Het kan dus voorkomen dat een agent, hoewel opdrachtgever, in het controleproces een directe opponent van de accountant wordt.

De ontwikkeling van wetgeving betreffende accountants heeft geen gelijke tred gehouden met de ontwikkeling van het beroep. Het heeft bijna een eeuw geduurd, voordat werd voorzien in een wettelijke regeling waarin kwaliteitseisen met betrekking tot de beroepsgroep werden geformuleerd. Het proces van totstandkoming van de WRA en de WAA wordt gekenmerkt door een spanningsveld tussen de opvattingen van de wetgever in enge zin (het kabinet), de in de Tweede Kamer levende opvattingen én de opvattingen binnen de beroepsgroep en de groep van gecontroleerden. Het in 1972 bereikte wetgevingsresultaat, de eerste WRA, weerspiegelt de ontwikkelingen in de voorgaande decennia. Uiteindelijk komen er twee wetten tot stand, de WRA en de WAA voor twee beroepsgroepen, de RA's en AA's, met twee beroepsorganisaties met publiekrechtelijke status, het NIVRA en het NOvAA.

In de jaren twintig van de vorige eeuw ontwikkelt Limperg zijn vertrouwensleer. Een accountant is gehouden zijn werk zodanig te verrichten dat hij de verwachtingen die hij bij een verstandige leek opwekt niet beschaamt. Deze leer is gebaseerd op het postulaat van de onafhankelijkheid van de accountant. De accountant oefent zijn functie primair uit ten behoeve van het maatschappelijk verkeer. Nauw samenhangend met de vertrouwensleer is het leerstuk

van de verwachtingskloof, het verschil dat het beeld dat het maatschappelijk verkeer heeft van het functioneren van de accountant en de mate waarin de accountant naar eigen inzicht aan dat beeld voldoet. Tussen het verwachtingsbeeld van het maatschappelijk verkeer en het eigen beeld van de accountant (het functiebeeld) is een diepe kloof ontstaan.

De WRA voorziet in een wettelijk kader voor het accountantsberoep. De WRA bevat informatie op een viertal terreinen: het bestaan en de organisatie van de belangenorganisatie voor accountants; het bestaan en de organisatie van een systeem van tuchtrechtspraak voor accountants; het bestaan en de kenbaarheid van het accountantsregister en de eisen die worden gesteld aan iemand die als accountant in het register wil worden ingeschreven.

Wat van een accountant verwacht mag worden,[161] is op basis van de wet zeer strikt bepaald; het uitvoeren van bij de wet voorgeschreven controle op jaarrekeningen, geconsolideerde jaarrekeningen en soortgelijke financiële opstellingen. Daartoe heeft hij een theoretische opleiding op academisch niveau gevolgd en een driejarige praktijkopleiding. Wat in de wet niet is geregeld, is de wijze waarop deze controle dient te worden uitgevoerd. Voor het uitvoeren van een controle vindt een accountant steun in de GBR, de RAC en in de richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving.(RvJ) Van andere activiteiten zoals advisering, forensische activiteiten en overige dienstverlening spreekt de wet niet.

Op basis van de WRA is de verordening Gedrags- en Beroepsregels door de ledenraad van het NIVRA vastgesteld. Van de drie aan de GBR toegekende functies is de tweede, "verduidelijking voor het maatschappelijk verkeer van wat mag worden verwacht van een als accountant optredende RA of AA" niet uit de verf gekomen. Het abstractieniveau van de GBR ligt hoog en anderen dan leden van de beroepsgroep zullen zich niet snel tot de GBR wenden om uit te vinden wat in bepaalde situaties van een RA of AA kan en mag worden verwacht.

De GBR vormen een samenstel van in regels geformuleerde normen en kwaliteitseisen waaraan het optreden van een accountant dient te voldoen. De in deze regels neergelegde normen zijn niet zodanig nauwkeurig geformuleerd, dat er sprake is van codificatie van normen. De invulling van de in de GBR neergelegde normen zal in de praktijk moeten plaatsvinden, waarbij de tuchtrechtspraak een belangrijke rol speelt. Alleen in het tuchtrecht wordt getoetst of een bepaalde gedraging van een RA zich verhoudt met de bepalingen van de GBR. Hoewel het tuchtrecht het exclusief toetsingsdomein van de GBR betreft, zijn mogelijke klagers daartoe niet gebonden. Het optreden van accountants kan evenzeer aan de burgerlijke rechter worden voorgelegd op grond van onder meer wanprestatie, onrechtmatige daad of contractbreuk. Daarnaast kan een accountant ook strafrechtelijk en, in de nabije toekomst ook bestuursrechtelijk, op zijn optreden worden aangesproken. Naar het oordeel van Frielink en Schilder[162] worden de GBR door velen in hun structuur en formulering moeilijk gevonden. Naar het oordeel van deze auteurs komen door de beknopte formulering, die niet casuïstisch gericht is, de bedoelingen van de GBR niet goed over. De verordeningen geven de regels waar-

161. Zoals gezegd is dat op directe wijze niet uit de wet af te leiden; het begrip accountant is niet gedefinieerd.

162. Frielink & Schilder, 1999, p. IX.

aan de accountant zich bij de uitoefening van zijn beroep heeft te houden. Zij kunnen het maatschappelijk verkeer een houvast bieden bij het bepalen van het beeld van een accountant. Dat dat slecht is gelukt, heeft te maken met het hoge abstractieniveau van de GBR.

Het bestaan van de verwachtingskloof, het verschil tussen het maatschappelijk verwachtingsbeeld en het functiebeeld wordt aangetoond indien de vraag aan de orde wordt gesteld in hoeverre de accountant gehouden is fraude te ontdekken bij de uitvoering van zijn controlewerkzaamhede. De Verordening fraudemelding (functiebeeld) gaat ervan uit dat een accountant fraude moet kunnen ontdekken en volgens een voorgeschreven procedure handelen. Diekman heeft aangetoond dat de accountant op basis van het huidige curriculum niet in staat is fraude te ontdekken. Onderzoek in opdracht van het NIVRA door een universitair onderzoeksteam heeft aangetoond dat waar accountant fraude wel ontdekken zij zich in een relatief klein aantal gevallen niet houden aan de meldingsprocedure. Een van de conclusies van de Parlementaire Enquête Bouwnijverheid is dat waar het maatschappelijk verkeer dat accountants fraude ontdekken die verwachtingen veel te hoog gespannen zijn.

De Richtlijnen voor de accountantscontrole zijn bepalend voor de materieel juridische positie van de accountant nu deze richtlijnen bepalend zijn voor de uitvoeringspraktijk, zij het dat voor deze richtlijnen de beperking geldt dat ze alleen van toepassing zijn op zaken van materieel belang. Voor de richtlijnen geldt hetzelfde als voor de gedragsregels: het abstractieniveau is zodanig hoog dat er ook voor een verstandige leek weinig steun in is te vinden.

Op Europees niveau zijn met betrekking tot de accountant Richtlijnen en Verordeningen uitgevaardigd. Richtlijnen behoeven nadere implementatiewetgeving door de lidstaten, terwijl Verordening directe werking hebben. Het implementatieproces van de achtste coördinatierichtlijn heeft de verschillen tussen RA's en AA's teruggebracht tot een minimum. De WRA en de WAA zijn gelijkluidend geworden en voor beide groepen geldt dezelfde vorm van tuchtrechtspraak. De Europese Commissie heeft het melden van omstandigheden, die als 'frauduleus' kunnen worden aangemerkt, door accountants serieus aangepakt met de richtlijn 95/26 EG. In de richtlijn wordt een aantal problemen, zoals bijvoorbeeld de gevolgen voor de accountant bij het melden van fraude, die nu op verschillende wijze binnen de lidstaten zijn geregeld, aangepakt. Bij deze richtlijn is een aantal kanttekeningen te maken.

Op de eerste plaats is de meldingsplicht beperkt tot financiële ondernemingen, terwijl die groep van ondernemingen niet de hoofdmoot vormt van de ondernemingen die verplicht zijn een jaarrekening op te stellen en die, na controle en goedkeuring door een accountant, openbaar te maken.

Op de tweede plaats gaat het in deze gaat het in deze richtlijn om feiten of omstandigheden die:

1) een inbreuk maken op de vergunningsvoorwaarden waaronder dit soort ondernemingen opereert,
2) een bedreiging vormen voor de bedrijfscontinuïteit dan wel,

3) leiden tot een weigering van goedkeuring of het maken van voorbehouden bij de jaarrekening.

Anders gezegd, slecht bedrijfseconomisch beleid in deze sector moet leiden tot een melding aan de bevoegde autoriteiten. Een dergelijk beleid kan samenhangen met fraude, maar dat is niet noodzakelijk. Het besluit en de richtlijn zien eerder op bescherming van de integriteit en de transparantie van financiële markten dan op het vaststellen van fraude en de melding daarvan. Een wel ontdekte fraude, die niet van materiële invloed is op de jaarrekening en niet voldoet aan de hierboven gestelde voorwaarden hoeft niet gemeld te worden. Het behoeft geen betoog dat een niet van materiële invloed op de jaarrekening zijnde fraude van geweldige omvang kan zijn en dus een navenante maatschappelijke impact kan hebben.

De regering heeft ervoor gekozen voor accountants een van de bestaande wettelijke regelingen afwijkend (fraude)meldingsregime in het leven te roepen dat onttrokken is aan de WRA en de GBR. Het niet (tijdig) nakomen van deze meldingsverplichting is immers een economisch delict, dat, afhankelijk van een aantal omstandigheden, als misdrijf dan wel als overtreding wordt aangemerkt.

Deze uitleg is in overeenstemming met de meldingsprocedure uit RLA 240, maar strookt niet met de aard van de omstandigheden waaronder de accountant geacht wordt te melden. Het gaat om calamiteiten die het voortbestaan van de instelling of de rechtmatigheid van het bestaan van die instelling bedreigen en de vraag is of die ernst zich verdraagt met een mogelijkheid tot redres. Wordt niet voldoende actie op die melding ondernomen, dan dient de accountant de geconstateerde fraude door te melden aan de toezichthouder.

Aan het bestaan van de WRA én aan het bestaan van de GBR (als samenstel van richtinggevende gedragsregels) kan niet worden getwijfeld. De WRA is op zich genomen een heldere wet waarin heldere kaders met betrekking tot de organisatie van de Nederlandse accountancy worden gegeven. Het naast elkaar bestaan van twee wettelijke regelingen, WRA en WAA, voor wat uiteindelijk als één beroepsgroep moet worden beschouwd, heeft niet bijgedragen tot de maatschappelijk verlangde transparantie met betrekking tot deze beroepsgroep. Bij het (maatschappelijk) functioneren van de GBR kunnen vragen worden gesteld. Indien de gedragsregels voor een beroepsgroep zodanig zijn geformuleerd dat 'men' aan die regels weinig of geen houvast kan ontlenen en men voor de interpretatie van die regels te rade moet gaan bij de tuchtrechtspraak die regels betreffend, kan niet gesproken worden van een maatschappelijk gezien transparante regelgeving. De GBR vormen een stelsel van niet gecodificeerde normen en waarden dat wel een afspiegeling van de intentie van de beroepsgroep is, maar te weinig concreet om in de dagelijkse praktijk de beroepsgroep maatschappelijk te binden. Drie andere beroepsgroepen in Nederland, medici, advocaten en notarissen, kennen ook gedrags- en beroepsregels gebaseerd op een die beroepsgroepen betreffende wettelijke regeling. Een van oorspronkelijke functies van die regels was het beschermen van het maatschappelijk aanzien van de beroepsgroep, de bescherming van de 'eer van de stand'. Een in de jaren zeventig van de vorige eeuw ingezette ontwikkeling heeft tot gevolg gehad, dat dit perspectief is verschoven;

het gaat niet primair om de bescherming van de eer van de stand, maar om de zorg en de zorgplicht die de individuele beroepsbeoefenaars moeten hebben voor degenen die zich tot hen wenden. Deze ontwikkeling heeft zich bij de accountants nog niet in voldoende mate voltrokken.

Het hele wetgevingsproces rond de Nederlandse accountancy, dat werd en wordt gekenmerkt door sterke tegenstellingen tussen de in het kabinet levende opvattingen en in de Tweede Kamer levende opvattingen, heeft niet bijgedragen tot een breed gedragen maatschappelijk begrip voor het bestaan en voortduren van deze tegenstellingen.

HOOFDSTUK II

Administratieplicht en wettelijk verplichte controle van de jaarrekening.

In Hoofdstuk I heb ik besproken welke wet- en regelgeving met de accountant als normadressaat in formele en materiële zin van belang is voor de juridische positionering van de accountant. De basisvragen met betrekking tot de verhouding tussen accountant en opdrachtgever en accountantmaatschappelijk verkeer die vanaf het bestaan van het beroep een rol hebben gespeeld, zijn deels gecodificeerd in regelgeving van materieelrechtelijke aard (de GBR, RLA en Verordeningen) In dit hoofdstuk zal ik onderzoeken op grond van welke wettelijke bepalingen ondernemers verplicht zijn een administratie te voeren en die te laten controleren door accountants. Zoals opgemerkt in de inleiding richt deze wet- en regelgeving zich niet rechtsreeks tot de accountant. Ondernemers vormen de primaire normadressaat; voor accountants houdt deze wet- en regelgeving een instructienorm in. De relatie in juridische zin tussen hoofdstuk 1 en 2 is dun. De artikelen 19a jo 80b WRA dwingen tot de conclusie dat de werkzaamheden van de accountant betrekking hebben op de wettelijke controle van jaarrekeningen, geconsolideerde jaarrekeningen en soortgelijke financiële opstellingen. Een en ander in samenhang met artikel 2:393 en 2:362 BW.

2.1. Administratieplicht op grond van het Burgerlijk Wetboek.

De algemene verplichting voor een ieder die een bedrijf of zelfstandig een beroep uitoefent tot het voeren van een administratie[163] is neergelegd in artikel 3:15i BW.[164]

> "1. Een ieder die een bedrijf of en zelfstandig beroep uitoefent is verplicht van zijn vermogenstoestand en van alles betreffende zijn bedrijf of beroep, naar de eisen van dat bedrijf of beroep, op zodanige wijze een administratie te voeren en de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers op zodanige wijze te bewaren, dat te allen tijde zijn rechten en verplichtingen kunnen worden gekend.
>
> 2. De leden 2 tot en met 4 van artikel 10 van Boek 2 zijn van overeenkomstige toepassing."

Het niet nakomen van deze verplichting is een misdrijf dat strafbaar is gesteld in artikel 336 Wetboek van Strafrecht.[165] Artikel 336 Sr kan niet worden gezien als een specialis ten opzichte van artikel 225 Sr, valsheid in geschrift.[166] Naar het oordeel van Doorenbos[167] kan artikel 336 uit Sr verdwijnen. Hij is van oordeel dat de argumenten om dit artikel destijds in te voeren, gelet op de ontwikkelingen in de rechtspraak rond artikel 225 Sr, hun kracht hebben verloren.

Artikel 10 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek legt aan het bestuur van de in Boek 2 opgenomen rechtspersonen de algemene verplichting tot het voeren van een administratie op.

---

163. Wat onder administratie dient te worden verstaan is in de wet niet vastgelegd. Volgens de toelichting bij artikel 315i in T&C BW boek 3 dient aansluiting te worden gezocht bij artikel 6 van het Wetboek van Koophandel dan wel bij artikel 52 lid 1 van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen. Volgens laatstgenoemd artikel zijn administratieplichtigen gehouden een zodanige administratie en de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers op zodanige wijze te bewaren dat te allen tijde hun rechten en verplichtingen daaruit duidelijk blijken. Volgens de AWR gaat het om boeken, bescheiden en andere gegevensdragers. Artikel 6 van het Wetboek van Koophandel, dat thans niet meer in werking is, spreekt over de verplichting voor een ieder die een bedrijf uitoefent daarvan zodanig aantekening te houden dat daaruit te allen tijde zijn rechten en verplichtingen kunnen worden gekend. Hij is gehouden de boeken en bescheiden waarin hij die aantekeningen heeft gemaakt, als ook de balansen, de ontvangen brieven, telegrammen en afschriften van uitgaande brieven en telegrammen tien jaar te bewaren. Op grond van dit artikel bestaat een administratie uit 1) een primaire vastlegging met betrekking tot de kenbaarheid van rechten en verplichtingen, 2) balansen en 3) in- en uitgaande post in de vorm van brieven en telegrammen. Niet duidelijk is op welke aantekeningen/boeken de wetgever het oog heeft waar gesproken wordt over die primaire vastlegging.
Van Dale refereert aan de definitie die door het NIVA is gegeven: het verkrijgen, vastleggen, verwerken en verstrekken van informatie ten behoeve van het besturen en doen functioneren van een huishouding en voor het afleggen van een verantwoording daarover. Van Dale, 1999, p. 76,77. In het kader van dit onderzoek houd ik het op de systematische vastlegging (ongeacht de vorm) van gegevens, die noodzakelijk zijn voor beheer of bestuur. In deze zin verstaan is boekhouden een vorm van administratie, maar in een beperkte vorm.

164. Lankhorst & Dahm, 2004, p.93. Artikel 3:15a is bij wet van 8 mei 2003, Stb 2003, 199, vernummerd tot 3:15i BW.

165. Nieuwenhuis, Stolker & Valk, 2003, p.588, aant.5 bij 2:10 BW.

166. Van Bemmelen & Van Veen, 1986, p.322; andere literatuur over dit onderwerp: Cleiren & Nijboer, *T& C Sr*, 2000, p. 368, De Hullu, 2000 p. 506 – 510. De Jong, 1981, p. 114 – 124.

167. Doorenbos, 1992, p. 343.

In de artikelen 2:394 BW en 2:395 BW, is de verplichting tot openbaarmaking van de jaarrekening door de rechtspersoon opgenomen. Openbaarmaking dient te geschieden door het deponeren van de vastgestelde jaarrekening binnen acht dagen na die vaststelling ten kantore van het handelsregister. Van die termijn kan worden afgeweken, maar uiterlijk 13 maanden na afloop van het boekjaar moet de rechtspersoon vlgens art. 2:394 BW de jaarrekening openbaar hebben gemaakt. Het niet nakomen van de verplichting tot openbaarmaking is een economische delict, strafbaar gesteld in artikel 1, 4° WED.[168]

Voor de overheid is de verplichting tot het voeren van een administratie en de openbaarmaking daarvan vastgelegd in respectievelijk de Gemeentewet, de Provinciewet, de Comptabiliteitswet en de Waterschapswet.[169] Het is de vraag in hoeverre het gerechtvaardigd is dat voor (semi) overheden andere administratieverplichtingen in de zin van 3:15i BW zouden moeten gelden dan voor het bedrijfsleven. Alleen al vanuit een standpunt van deregulering verdient het aanbeveling de wet- en regelgeving betreffende (semi) overheden terug te brengen tot een minimum. Daarnaast valt niet in te zien waarom voor die overheden een afwijkend boekhoudkundig systeem met daaraan verwante accountantscontrole in stand zou moeten worden gehouden. Steeds meer (semi) overheden ontwikkelen zich in financieel economisch opzicht van non profit naar profit organisaties[170]. Dat zelfde geldt voor instellingen van maatschappelijke en gezondheidszorg. Daarnaast bestaat er een groot aantal wetten waarin voor specifieke groepen uit de samenleving de verplichting is opgenomen tot het voeren van een administratie en het opmaken van een balans en verlies & winstrekening, al dan niet in samenhang met de openbaarmaking daarvan. Het meest bekend is de administratieverplichting zoals neergelegd in de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR) in de artikelen 47 tot en met 49.

Er bestaat, kort samengevat, voor een ieder die een bedrijf of en zelfstandig beroep uitoefent de verplichting van zijn bedrijfsmatige of beroepsmatige activiteiten een zodanige administratie te voeren, dat te allen tijde zijn rechten en verplichtingen kunnen worden gekend. Boek 2 BW bevat de regels die aan 'het bedrijfsleven' met betrekking tot de jaarrekening worden gesteld. Voor de overheid zijn die verplichtingen in een aantal organieke wetten neergelegd. In de volgende paragraaf zal ik ingaan op de ontwikkelingen van deze verplichtingen voor 'het bedrijfsleven'.

---

168. Doorenbos, 1992, p.337 – 339.

169. Comptabiliteitswet, Hoofdstuk II, § 3, art 20 – 23 (administratie en controle) en Hoofdstuk V, art. 64 – 69. (financiële verantwoording van het Rijk)
Gemeentewet, Hoofdstuk XIII, § 2, art.197 – 202 (de jaarrekening) en Hoofdstuk XIV, art. 213 – 215 (de administratie en controle)
Provinciewet, Titel IV, Hoofdstuk XIII, § 2, art. 201 – 206 (jaarrekening) en Hoofdstuk XIV, art. 216, 217 (administratie en controle)
Waterschapswet, Hoofdstuk XIV, § 2, art. 105 – 107 (de rekening) en Hoofdstuk VX, art. 108 – 109 (de administratie en controle)

170. Zo beschikken bijvoorbeeld rechtbanken en gerechtshoven sinds enkele jaren over een eigen vermogen in eigen beheer en maken zij jaarlijks winst die wordt toegevoegd aan het eigen vermogen.

2.2. Ontwikkeling van administratieverplichtingen.

Ten tijde van het ontstaan van het accountantsberoep bevatte het Wetboek van Koophandel summiere regels met betrekking tot de verplichting voor koopmannen om een dagboek bij te houden, bepaalde stukken te bewaren en een 'staat en balans' op te maken binnen 6 maanden na afloop van het kalenderjaar. Ter bevestiging van de juistheid van die balans diende de koopman deze zelf te ondertekenen. Van een wettelijk verplichte controle, zoals thans vastgelegd in Boek 2 BW was echter geen sprake. De basis waarop de controle op financiële verantwoordingen vanaf het ontstaan van het beroep werd uitgeoefend, zonder dat daartoe een verplichting bestond, werd gevormd door het welbegrepen belang daarvan tussen kapitaalverschaffers (de principaal) en degenen die met dat kapitaal ondernemingen in het leven riepen en hielden (de agent).

De wetgever heeft vanaf het eind van negentiende eeuw gewerkt aan voorstellen om het Wetboek van Koophandel aan te passen aan de eisen van de tijd. Al in 1871 diende de toenmalige minister van justitie, Jolles, een wetsvoorstel in tot herziening van het Wetboek van Koophandel. In dat voorstel waren regels begrepen met betrekking tot het openbaar maken van bepaalde financiële gegevens.[171] Dit voorstel ontmoette in de Tweede Kamer zoveel kritiek dat de minister het weer introk. De in 1879 geïnstalleerde staatscommissie onder voorzitterschap van Kist waarvan onder meer Fruin en Asser prominente leden waren, bracht in 1890 een rapport uit waarin regels met betrekking tot financiële verslaggeving waren opgenomen.[172] Het rapport van de commissie Kist voorzag niet in controle van de jaarrekening. Het in 1910 door de toenmalige minister van justitie Nelissen ingediende wetsvoorstel tot herziening van het Wetboek van Koophandel bevatte in feite de voorstellen van de commissie Kist.[173] Ondanks destijds spelende financiële schandalen en het besef dat er een wettelijke regeling moest komen met betrekking tot het openbaar maken van de jaarrekening heeft de Tweede Kamer lang geaarzeld met de behandeling van dit wetsvoorstel vanwege de zogenaamde gesloten familiebedrijven waarvan de aandelen in handen waren van een kleine groep aandeelhouders in familiekring. Van die bedrijven kon en mocht niet verwacht worden dat zij hun balans en verlies & winstrekening openbaar zouden maken. Een door Troelstra[174] in 1906 ingediende

171. Zeff, Van der Wel & Camfferman, 1992, p. 36.

172. Idem, p.37.

173. Zie hoofdstuk 1, par.2.

174. Handelingen II 1905/06, p.2260. De door Troelstra ingediende motie luidde:
"De Kamer, van oordeel, dat de ergerlijke knoeierijen door middel van naamloze vennootschappen, syndicaten en dergelijke gepleegd, ingrijpende wijzigingen met name in de Wetboeken van Koophandel en Strafrecht dringend nodig maken."

Bij het indienen van deze motie hield Troelstra een lange rede waarin hij de destijds lopende financiële schandalen een voor een de revue laat passeren, waarbij hij er niet voor schuwt medekamerleden aan te merken als behorend tot de groep van financiële zwendelaars. Dat komt hem op een interventie door de voorzitter te staan. Hij laat zich niet uit het veld slaan en somt in detail op welke ondernemingen de belegger hebben benadeeld. Tevens legt hij de vinger op een andere naar zijn oordeel ernstige misstand, de verstrengeling van belangen op

motie drong er bij de regering op aan haast te maken met de wijziging van het Wetboek van Koophandel. Van de aanpassing van het Wetboek van Koophandel en het opnemen van een tweetal bepalingen in het Wetboek van Strafrecht (de artikelen 336 en 435) in 1928 duurt het tot 1970 voordat er weer sprake is van serieuze wetgevingsactiviteit op het gebied van het jaarrekeningrecht. Dan wordt de Wet op de Jaarrekening van ondernemingen goedgekeurd, welke wet in mei 1971 in werking treedt.[175] In 1971 is er meer dan vijftig jaar intensief gesproken, gedebatteerd en geschreven over onder meer de verplichte accountantscontrole, het aanhouden en niet vermelden van geheime reserves en de omvang van de in de jaarrekening op te nemen informatie.[176] Met het in werking treden van deze wet werd ook een nieuw rechtscollege in het leven geroepen, de Ondernemingskamer[177] bij het Gerechtshof in Amsterdam.

In 1928 ving met de wijziging van het Wetboek van Koophandel een wetgevingsproces aan dat in 1971 leidde tot het ontstaan van een nieuwe juridische entiteit,[178] de Besloten Vennootschap.[179] De wet daartoe is mede tot stand gekomen als gevolg van de eerste EEG coördinatierichtlijn[180] die openbaarmaking van de financiële gegevens van NV's, zonder enige uitzondering, voorschrijft. Het Wetboek van Koophandel kende slechts één juridische verschijningvorm van organisaties, de NV, waarmee de beperking van de wettelijke aansprakelijkheid was vastgelegd. Er bestond in Nederland een onderscheid tussen 'open' en 'gesloten' NV's. Open NV's moesten de jaarrekening openbaar maken, de gesloten NV's niet. De eerste coördinatierichtlijn kende een dergelijk verschil niet. Aldus ontstond er behoefte aan een tweede juridische verschijningsvorm van organisaties die niet onder de werking van de richtlijn zou vallen, de BV. In de Wet op de Jaarrekening worden alle NV's verplicht tot openbaarmaking van de jaarrekening terwijl alle BV's daarvan worden uitgesloten, behoudens die met een in de wet bepaalde omvang (uitgedrukt in werknemers en kapitaal) en financiële instellingen. Door deze regeling is de formeel juridische positie van de accountant nader bepaald daar het aantal op basis van de wet te controleren entiteiten is vastgesteld.

2.2.1. Boek 2 BW.

De laatste grote majeure wetgevingsoperatie die én het jaarrekeningrecht én de werkzaamheden van de accountant rechtstreeks raakt, is de samenvoeging van een groot aantal artikelen uit het Wetboek van Koophandel, de Wet op de Jaarrekening en de Wet op de besloten

---

het niveau van de Tweede Kamer. Troelstra stelt vast dat 30 leden van de Tweede Kamer samen 112 commissariaten bekleden. De motie van Troelstra werd zonder hoofdelijke stemming aangenomen.

175. *Stb.* 1970, nr. 533.

176. Zeff,Van der Wel &Camfferman, 1992, p 282.

177. De Die, 1970, p.5, 6.

178. Van Schilfgaarde & Winter, 2003, p.15.

179. *Stb.* 1971, nr. 286.

180. 68/151 EEG.

vennootschap[181] in een nieuw deel van het Burgerlijk Wetboek, Boek 2, Rechtspersonen, in 1976.[182] Europese richtlijnen hebben gezorgd voor aanpassingen in boek 2 BW, maar deze in 1976 in werking getreden wet functioneert nog praktisch ongewijzigd. In verband met de invoering van de International Financial Reporting Standards (IFRS) per 1 januari 2005 dient titel 9 van boek 2 te worden gewijzigd, hetgeen is geschied bij de wet van 16 juli 2005.[183]

2.3. Inrichting van de jaarrekening en de verplichte controle daarop.

Titel 9 van Boek 2 BW[184] bevat de bepalingen met betrekking tot de jaarrekening en het jaarverslag. De bepalingen van deze titel zijn van toepassing op de coöperatie, de onderlinge waarborgmaatschappij, de naamloze vennootschap en de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid. Deze bepalingen gelden ook voor commanditaire vennootschappen en vennootschappen onder firma (alleen echter onder de in de wet opgesomde bijzondere omstandigheden) en voor verenigingen en stichtingen die een onderneming in stand houden met een bepaalde netto jaaromzet. Onder de jaarrekening wordt verstaan de balans en verlies en winstrekening met de toelichting. Een algemeen vereiste waaraan een jaarrekening moet voldoen is neergelegd in artikel 2: 362 BW:

> "De jaarrekening geeft volgens normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd een zodanig inzicht dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd omtrent het vermogen en het resultaat, alsmede voor zover de aard van de jaarrekening dat toelaat, omtrent de solvabiliteit en de liquiditeit van de rechtspersoon."

Afdeling 3 van titel 9 houdt gedetailleerde voorschriften[185] in met betrekking tot de inrichting van de balans en de toelichting daarop. Met betrekking tot de winst- en verliesrekening zijn dergelijke bepalingen opgenomen in afdeling 4 van titel 9. Een belangrijke afdeling is 6, waarin bepalingen zijn opgenomen met betrekking tot de grondslagen van waardering en van bepaling van het resultaat. De accountant wordt in afdeling 9 voor het eerst genoemd. Deze titel bestaat uit een artikel, 393, waarvan de kern luidt:

> Lid 1: "De rechtspersoon verleent opdracht tot onderzoek van de jaarrekening aan een registeraccountant of aan een Accountant-administratieconsulent ten aanzien van wie bij

---

181. Jansen, 1998, p.663 – 668.
Uit de wet op de jaarrekeningen werden 38 artikelen overgenomen; uit het Wetboek van Koophandel 164 artikelen terwijl de wet op de besloten vennootschap integraal werd overgenomen.

182. Algra, 1986, p.17 en volgende.

183. *Stb.*/ 2005, 377.

184. Jansen, 1998, p.359 – 439.

185. Beckman & Bindenga, 1984, p. 41 – 61.
"In de artikelen 384 t/m 387 zijn de algemene beginselen vastgelegd, terwijl in artikel 364 de hoofdindeling van de balans in scrontovorm is bepaald. De voornaamste beginselen zijn: het realiteitsbeginsel (384.2), het voorzichtigheidsbeginsel (384.2), het continuïteitsbeginsel (384.3), de bestendige gedragslijn (384.6), individuele waardering (385), afschrijving en waardering onafhankelijk van het resultaat (386 – 387)."

de inschrijving in het in artikel 36, eerste lid, van de Wet op de Accountant-administratieconsulenten bedoelde register een aantekening is geplaatst als bedoeld in artikel 36, derde lid, van die wet. De opdracht kan worden verleend aan een organisatie waarin accountants die mogen worden aangewezen, samenwerken."

Lid 3: "De accountant onderzoekt of de jaarrekening het in artikel 362 lid 1 vereiste inzicht geeft. Hij gaat voorts na, of de jaarrekening aan de bij of krachtens de wet gestelde voorschriften voldoet, of het jaarverslag, voor zover hij dat kan beoordelen, overeenkomstig deze titel is opgesteld en met de jaarrekening verenigbaar is, en of de in artikel 392 lid 1, onderdelen b tot en met g vereiste gegevens zijn toegevoegd."

Voor het publiek zijn van belang de bepalingen met betrekking tot openbaarmaking van de jaarrekening die zijn opgenomen in afdeling 10. Door die bepalingen is voor het publiek kenbaar wanneer jaarrekeningen openbaar moeten worden gemaakt en welke gevolgen deze bepalingen voor belanghebbenden hebben. In artikel 2:363.6 is de bepaling opgenomen, dat voor de indeling van de jaarrekening bij algemene maatregel van bestuur modellen en nadere voorschriften vastgesteld kunnen worden. In de vierde coördinatierichtlijn[186] is de verplichting opgenomen modellen voor de inrichting van de jaarrekening vast te stellen. Op grond van deze bepalingen is op 1 januari 1984 het Besluit modellenjaarrekening[187] in werking getreden. In dit besluit is in detail opgenomen hoe jaarrekeningen van onderscheiden ondernemingen dienen te worden ingericht.

2.4. De eerste coördinatierichtlijn.[188]

De eerste richtlijn heeft tot doel op communautair niveau de waarborgen te coördineren die in de Lidstaten van de vennootschappen, als bedoeld in artikel 58[189] van het Verdrag, worden verlangd om de belangen te beschermen zowel van de deelnemers in deze vennootschappen als van derden.

De richtlijn is voor wat Nederland betreft van toepassing op de Naamloze Vennootschap en de commanditaire vennootschap op aandelen (art.1). Aan de Lidstaten wordt de verplichting opgelegd maatregelen te nemen betreffende de verplichte openbaarmaking van de balans en de winst-en-verliesrekening van elk boekjaar. Het document waarin de balans is opgenomen vermeldt de identiteit van de personen die krachtens de wet tot taak hebben

186. Vierde Richtlijn 78/660 EEG van de Raad van 25 juli 1978 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g, van het Verdrag betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschappen, *PbEG* 1978, L 222.

187. Besluit van 23 december 1983, Stb. 1983, 666.

188. 68/151/EEG.

189. Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap van 25 maart 1957, Trb 1957, 91. In de huidige vorm is artikel 58 vernummerd tot artikel 48 en luidt de tweede alinea:

"Onder vennootschappen worden verstaan maatschappen naar burgerlijk recht of handelsrecht, de coöperatieve vereniging of vennootschappen daaronder begrepen, en de overige rechtspersonen naar publiek- of privaatrecht, met uitzondering van vennootschappen welke geen winst beogen."

deze te waarmerken. Voor de Nederlandse besloten naamloze vennootschap wordt deze verplichting uitgesteld tot een tweede richtlijn, die binnen twee jaar na het aannemen van de eerste richtlijn, zal zijn vastgesteld. Laatstgenoemde richtlijn betreft de inhoud van balansen en winst-en-verliesrekeningen en ontheffing van de openbaarmakingverplichting op grond van nog vast te stellen balansomvang. Uit de eerste richtlijn zijn geen regels of bepalingen te herleiden die betrekking hebben op de rol van de accountant met betrekking tot de verplichte openbaarmaking van de balans en verlies- en winstrekening; de accountant wordt in het geheel niet genoemd.

2.5. De vierde coördinatierichtlijn.[190]

Deze richtlijn beoogt de coördinatie van nationale voorschriften met betrekking tot de inhoud van de jaarrekening en het verslag, de waarderingsmethoden en de openbaarmaking van stukken voor wat betreft de naamloze vennootschap en de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid. Doel van de richtlijn is bescherming van deelnemers in deze vennootschappen en derden. De werkzaamheden van deze vennootschappen worden niet beperkt door de nationale grenzen. Aan derden wordt geen andere zekerheid geboden dan het vermogen van de vennootschap. De jaarrekening dient een getrouw beeld te geven van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap. Dit alles vereist dat schema's en regels worden gegeven met betrekking tot de wijze waarop balans en verlies- en winstrekening moeten worden opgesteld en dat moet worden bepaald wat de minimale inhoud dient te zijn van de toelichting en het jaarverslag. Zo dienen ook de waarderingsmethoden te worden gecoördineerd met het oog op internationale vergelijkbaarheid. In deze richtlijn wordt overwogen dat de jaarrekening moet worden gecontroleerd door personen die daartoe bevoegd zijn. Met betrekking tot de coördinatie van de kwalificaties met betrekking van degenen die de jaarrekening controleren zullen op een later tijdstip regels worden gegeven. De regels van de vierde richtlijn gelden in gelijke mate voor alle genoemde vennootschappen. Afwijkingen en uitzonderingen zijn mogelijk voor vennootschappen van gering sociaal en economisch belang en kleine vennootschappen.

2.6. De zevende coördinatierichtlijn.[191]

De zevende richtlijn is een aanvulling op de vierde richtlijn met betrekking tot coördinerende regels ten aanzien van geconsolideerde jaarrekeningen ten einde de doelstellingen inzake vergelijkbaarheid en de gelijkwaardigheid van deze (geconsolideerde) informatie te verwezenlijken. De richtlijn beoogt ook de bovengrenzen vast te stellen van de omvang van het geheel van ondernemingen aan de hand waarvan kan worden bepaald of van de consolidatieverplichting

190. 78/660/EEG.

191. 83/349/EEG.

vrijstelling kan worden verleend. Ten einde de in een geconsolideerde jaarrekening opgenomen informatie volledig te laten zijn dient die consolidatie in principe alle ondernemingen, alle activa en passiva, alle baten en lasten te bevatten. Regels moeten echter worden gesteld voor het aanbrengen van correcties om de gevolgen van financiële betrekkingen tussen de in de consolidatie opgenomen ondernemingen te laten wegvallen. Zo moeten ook regels worden gesteld met betrekking tot het verrichten van waarderingen in verband met consolidatie. Deelnemingen in het kapitaal van de ondernemingen waarop de in de consolidatie betrokken ondernemingen een aanmerkelijke invloed uitoefenen moeten op realistische wijze in de consolidatie worden opgenomen door de vermogensmutatiemethode.[192] Ten slotte dient de toelichting op de geconsolideerde jaarrekening nauwkeurige gegevens met betrekking tot alle te consolideren ondernemingen te bevatten. Met betrekking tot degenen die dergelijke jaarrekeningen moeten controleren zijn in deze richtlijn geen bepalingen opgenomen. Het controleveld wordt nader beschreven, maar over de controleurs ervan wordt verder niets bepaald. Dat gebeurt in de achtste richtlijn die al in hoofdstuk 1 aan de orde is gekomen.

2.7. Richtlijn 2001/65/EG, de IAS 39-richtlijn.

Deze richtlijn heeft betrekking op de waardering van bepaalde financiële instrumenten tegen actuele waarde in zowel de enkelvoudige als de geconsolideerde jaarrekening. Het in de richtlijn gehanteerde begrip ‘financial instruments’ wordt niet gedefinieerd, hetgeen tot gevolg heeft dat deze richtlijn het karakter heeft van een kaderrichtlijn.[193] Het gaat niet alleen om klassieke primaire financiële instrumenten zoals aandelen, obligaties en leningen, maar ook om afgeleide financiële instrumenten. Deze kunnen worden verdeeld in drie basisstructuren, termijncontracten (futures en forwards), swaps en opties en combinaties daarvan. Daar het aantal combinaties in principe onbeperkt is, heeft het geen zin het begrip financiële instrumenten nader te definiëren. De richtlijn schrijft de berekeningswijze tegen actuele waarde voor. Waardeveranderingen in financiële instrumenten worden in beginsel direct in de winst- en verliesrekening verwerkt. Op deze basisregel kent de richtlijn de nodige uitzonderingen. Kan van financiële instrumenten de actuele waarde niet met voldoende betrouwbaarheid worden bepaald, dan zijn zij van die vorm van waardering uitgezonderd.

De richtlijn geeft ook regels met betrekking tot informatie die bij de toelichting op de jaarrekening moet worden verschaft over de waardering van financiële instrumenten. Deze verplichting bestaat bij waardering tegen actuele waarde en waardering tegen historische kostprijs. Ook moet informatie worden verschaft over het gebruik van financiële instrumenten en de risico’s daarvan. Het begrip actuele waarde is ruimer dan het begrip marktwaarde. Voor de bepaling van de actuele waarde is niet zonder meer vereist dat een liquide markt is aan te wijzen. Omdat afgeleide financiële instrumenten tegen actuele waarde mogen worden gewaar-

192. Een methode van waardering van deelnemingen. Klaassen & Bak, 1999, p. 155.
193. Kamerstukken II, 2003/04, 29783, nr.3, p. 5 en 6.

deerd mogen ze in de balans worden opgenomen en hoeven niet langer buiten de balans om in de toelichting te worden verantwoord.

2.8. Verordening 1606/2002, de IAS-verordening.

Op 11 september 2002 heeft de Europese Commissie Verordening 1606/2002 van 19 juli 2002[194], met betrekking tot de invoering van "international accounting standards" gepubliceerd. Een gevolg van deze verordening is, dat de lidstaten op 1 januari 2005 het gebruik van deze standaarden wettelijk verplicht moeten hebben gesteld voor de in die verordening genoemde groep ondernemingen. De artikelen 4 en 5 vormen het hart van deze verordening. Artikel 4 bepaalt dat alle beursgenoteerde organisaties die onder het recht van een lidstaat vallen per 1 januari 2005 hun geconsolideerde jaarrekeningen opstellen volgens de internationale standaarden voor jaarrekeningen die volgens de in artikel 6 genoemde comité-procedure zijn goedgekeurd. Kernbegrippen zijn: beursgenoteerde organisaties (volgens Richtlijn 93/22 EEG), geconsolideerde jaarrekeningen en internationale standaarden voor jaarrekeningen. Artikel 5 laat de lidstaten een keuzemogelijkheid. Zij kunnen de in artikel 4 genoemde ondernemingen toestaan of verplichten hun enkelvoudige jaarrekeningen volgens de internationale daartoe strekkende standaarden in te richten. Daarnaast kan aan andere dan beursgenoteerde ondernemingen de verplichting worden opgelegd de jaarrekening volgens internationale standaarden op te stellen of kan hen dat worden toegestaan. In schema:

Soort onderneming	Soort jaarrekening	Toepassing IFRS
Beursgenoteerd	Geconsolideerd	Verplicht
Beursgenoteerd	Enkelvoudig	Verplicht of toegestaan
Anders dan beursgenoteerd	Enkelvoudig/geconsolideerd	Verplicht of toegestaan.

De verordening beoogt in principe de toepassing van de IAS per 1 januari 2005, maar de lidstaten hebben de mogelijkheid om voor ondernemingen die zowel in een van de lidstaten van de Gemeenschap als in een derde land beursgenoteerd zijn deze verplichting op te schorten tot 1 januari 2007.[195]

De verordening beoogt een bijdrage te leveren aan een efficiënte en kosteneffectieve kapitaalmarkt. Op grond van het evenredigheidsbeginsel moeten de lidstaten de keuze hebben beursgenoteerde ondernemingen toe te staan of te verplichten de (enkelvoudige) jaarrekening volgens de internationale standaarden op te stellen. Gelet op het gewicht dat de Commissie aan deze standaarden toekent zal de Commissie in de organen van de International Accountants Standards Board (IASB) vertegenwoordigd zijn. In de overwegingen bij deze richtlijn spreekt de Commissie zich uit voor een passend en rigoureus handhavingstelsel. Een dergelijk stelsel is volgens de Commissie voorwaarde om het vertrouwen van de belegger in de financiële markten te ondersteunen. Dat uitgangspunt legt de lidstaten op grond van artikel 10 van het

194. Verordening (EG) nr. 1606/2002, (*PbEG*, 2002, L 243).

195. Idem, overweging 17.

Verdrag de verplichting op passende maatregelen te treffen om nakoming van die standaarden te waarborgen.

De herkomst van de genoemde internationale standaarden ligt in een in 1973 door de beroepsorganisaties van accountants opgericht samenwerkingsverband, het International Accounting Standards Committee (IASC). Het NIVRA behoorde tot een van die belangenorganisaties. Het doel van dit samenwerkingsverband was het komen tot internationale jaarrekening standaarden. (International Accounting Standards, IAS) Het IASC heeft zich begin 2001 omgevormd tot de International Accounting Standards Board (IASB) De voor 1 april 2001 door de IASC ontwikkelde standaarden en interpretaties daarvan (IAS) blijven op die wijze aangeduid. De nieuwe standaarden worden gepubliceerd onder de naam International Financial Reporting Standards (IFRS)[196]

2.9. Richtlijn 2003/51/EG, de Moderniseringsrichtlijn.

De IAS-verordening verplicht alle beursgenoteerde vennootschappen binnen de EU vanaf 1 januari 2005 hun geconsolideerde jaarrekening op te stellen volgens de dan voor toepassing binnen de Gemeenschap goedgekeurde IAS. Optioneel is de mogelijkheid om de goedgekeurde IAS toe te staan of te verplichten bij de opstelling van de enkelvoudige jaarrekening van beursgenoteerde vennootschappen en niet beursgenoteerde vennootschappen. Er mag daarbij echter geen verschil in concurrentievoorwaarden ontstaan tussen beursgenoteerde vennootschappen die verplicht zijn de IAS toe te passen en de vennootschappen die dat niet zijn.

Op de volgende punten krijgen de Lidstaten mogelijkheden tot aanpassing van hun wet- en regelgeving het jaarverslag betreffend:

- aanpassing van de presentatie van winst- en verliesrekening en de balans aan de internationale ontwikkelingen op dat gebied, i.c. de door de IASB vastgestelde normen,
- het toestaan van het gebruik van herwaarderingen en van reële waarde in het economisch verkeer of voorschrijven overeenkomstig de door de IASB vastgestelde normen,
- het al dan niet verplicht stellen van het opnemen van niet financiële informatie in het jaarverslag zoals bijvoorbeeld een milieuverslag of een sociaal verslag.

Daarbij blijft vereist dat in een accountantsverklaring wordt bevestigd dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft overeenkomstig de toepasselijke voorschriften voor de financiële verslaglegging. Deze richtlijn zal alle tegenstrijdigheden wegnemen tussen de IAS, zoals die per 1 mei 2002 bestaan, en de Richtlijnen 78/66//EEG (vierde richtlijn)a, 83/349/EEG (zevende richtlijn) en 86/635/EEG (achtste richtlijn).

196. In schema: IASC wordt IASB.
IAS wordt IFRS.
Na de aanduiding van de internationale standaarden als IFRS zal de afkorting IAS nog een tijd meegaan.

2.10. Samenvatting en conclusies.

Als onderdeel van het antwoord op de vraag naar de juridische positie van de accountant heb ik in dit hoofdstuk aandacht besteed aan de formele regeling die in Nederland geldt met betrekking tot het voeren van een administratie, het inrichten van een jaarrekening en de normen volgens welke zulks dient te geschieden. Daarbij is gebleken van een toenemende internationale invloed op de Nederlandse regelgeving, enerzijds vanuit Europa, anderzijds vanuit internationale samenwerkingsverbanden (IASB) waarbij Nederland partij is. De in dit hoofdstuk besproken regelgeving raakt niet direct aan de formeel juridische positie van de accountant. De administratieverplichtingen en de regels met betrekking tot de inrichting van de jaarrekening zijn van dwingend recht en de accountant heeft daar bij het uitvoeren van zijn controlewerkzaamheden mee te maken. Dit laat onverlet dat de normen voor de financiële verslaggeving 'principle based' zijn en daarom een zekere ruimte laten bij het opstellen daarvan. Wie een antwoord zoekt op de vraag welke organisaties verplicht zijn tot het voeren van een administratie, het opmaken van een jaarrekening en het openbaar maken daarvan vindt het antwoord op zijn vragen in de boeken 2 en 3 van het Burgerlijk Wetboek en in de van die formele wetten afgeleide regelgeving.[197] Wie een antwoord zoekt op de vraag wie bevoegd is tot controle op de jaarrekening vindt het antwoord daarop in artikel 393 van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. Wie als belanghebbende zoekt naar een rechtsingang om zijn bezwaren tegen een jaarrekening kenbaar te maken vindt in het bepaalde in titel 11 van het Wetboek van burgerlijke rechtsvordering, de artikelen 999 - 1002 een antwoord op zijn vraag. Voor wat betreft de antwoorden op deze vragen betreffende de boekhouding van (semi) overheden moeten die gevonden in generieke die overheden betreffende wetgeving. Daarbij is wel de vraag in hoeverre die wetgeving nog recht doet aan de huidige sociaal economische realiteit.

Er bestaat een sterke overeenkomst tussen het tot stand komen van de WRA en van de wettelijke regeling met betrekking tot de verplichting tot het voeren van een administratie, het maken van een jaarrekening, het openbaar maken daarvan en de verplichte controle daarop.

Voedingsbodem voor beide wetgevingstrajecten zijn onder meer financiële schandalen aan het eind van de19^e^ en het begin van de 20^e^ eeuw.

- Ondanks de erkende noodzaak tot wetgeving duurt het in beide trajecten bijna een eeuw, voordat gesproken kan worden van een min af meer afgesloten wetgevingstraject
- In beide wetgevingstrajecten heeft de overheid zich terughoudend opgesteld en heeft de politiek zeer sterk geluisterd naar signalen uit belangengroepen, hetgeen heeft geleid tot een aanmerkelijke vertraging in de besluitvorming en wetsontwikkeling. Daarbij hebben andere belangen dan de bescherming en de integriteit van financiële markten een rol gespeeld, deels bepaald door de tijdgeest (bijv. de gesloten en open NV's uit het Wetboek van Koophandel), deels bepaald door belangen van betrokken partijen

197. Jansen, 1998, p. 509 – 547, Besluit modellen jaarrekening.

- Op beide wetgevingstrajecten is Europese regelgeving van beslissende invloed geweest; de eerste en de vierde coördinatierichtlijn zijn van doorslaggevende invloed geweest op de wetgeving rechtspersonen betreffend en op de WRA (vooral op de verhouding tussen RA's en AA's) is de achtste richtlijn is van grote invloed geweest. De rond de jaren '70 van de vorige eeuw optredende stroomversnelling op deze wetgeving is mede veroorzaakt door de druk van Europese regelgeving.
- In beide wetgevingstrajecten is het spanningsveld publiek - privaat goed te herkennen: het tot stand komen van de WRA is enerzijds het gevolg van het ontstaan van het beroep van accountant en de druk die vanuit deze hoek is uitgeoefend om te komen tot een wettelijke regeling (de private kant); het tot stand komen van een wettelijke verplichting tot het voeren van een administratie, het (doen) opmaken van een jaarrekening en de openbaarmaking daarvan is anderzijds het gevolg van een initiatief van overheidszijde (de publieke kant). Samensmeltende factor tussen beide processen is een als publiek aan te merken initiatief, maar van andere orde, namelijk de coördinatierichtlijnen van de Europese commissie.

Artikel 362, lid 10 boek 2 BW richt zich tot de ondernemingen en verplicht deze tot het kenbaar maken van de standaard die is gehanteerd bij het opmaken van de jaarrekening. Nu de wet uitdrukkelijk de toepassing van twee jaarrekeningstandaarden, behoudens de verplichte toepassing van de IAS op geconsolideerde jaarrekeningen van beursgenoteerde ondernemingen, toelaat en de IAS onderdeel gaan uitmaken van het Nederlands wettelijk stelsel en de daaruit voortvloeiende voorschriften, mag de accountant niet volstaan met de mededeling dat de door hem gecontroleerde jaarrekening is ingericht volgens de IAS. Hij is gehouden de juistheid van deze door de rechtspersoon (verplicht) gedane mededeling te controleren. Het is slechts uit de Memorie van Toelichting bij de Wet IAS-verordening kenbaar, dat de controlerend accountant tot een dergelijk onderzoek gehouden is en daarvan ook verslag moet doen. Het is niet duidelijk waarom in het wetsvoorstel deze verplichting niet uitdrukkelijk is opgenomen. Nu kennelijk bij 'het publiek' onduidelijkheid bestaat over wat van een accountant mag worden verwacht, kan de slechts in een memorie van toelichting benadrukte verplichting verwarring veroorzaken, terwijl een uitdrukkelijk in de wet opgenomen verplichting die verwarring kan voorkomen. Met het voorstel van de wet uitvoering IAS- verordening wil de regering niet alleen deze verordening maar ook de IAS 39-richtlijn en de moderniseringsrichtlijn implementeren. De verordening en de twee richtlijnen vormen immers een onderling nauw samenhangend geheel. De op grond van de verordening verplichte toepassing van de IAS in de geconsolideerde jaarrekening van beursgenoteerde organisaties behoeft, vanwege directe werking van de verordening, geen implementatie. De mogelijkheid om voor toepassing van de IAS te kiezen bij het opmaken van de enkelvoudige jaarrekening en de jaarrekeningen van niet beursgenoteerde organisaties behoeft wel aanpassing van boek 2 BW.

De eerste en de vierde Europese richtlijn hebben een andere groep dan accountants als normadressaat. Het is wel zo dat deze richtlijnen zich indirect tot accountants richten; de accountant dient wel aan de hand van deze inrichtingeisen te controleren.

De eerste richtlijn heeft de lidstaten verplicht tot het maken van regelgeving met betrekking tot de categorieën van ondernemingen die verplicht zijn tot openbaarmaking van de balans en de verlies- en winstrekening. De vierde en de zevende richtlijn geven de kaders met betrekking tot de inrichting van de enkelvoudige en de geconsolideerde jaarrekening en de uitzonderingen die daarop door de lidstaten kunnen worden gemaakt. De achtste richtlijn heeft betrekking op de eisen die moeten worden gesteld aan personen die belast zijn met de wettelijke controle op de jaarrekening. De IAS-verordening en de IAS 39-richtlijn stellen regels met betrekking tot de al dan niet verplichte toepassing van de IAS per 1 januari 2005 en de wijze waarop financiële instrumenten dienen te worden gewaardeerd: tegen de actuele waarde. De moderniseringsrichtlijn beoogt alle verschillen weg te nemen tussen de IAS zoals deze vanaf 1 mei 2002 bestaan en de vierde, zevende en achtste richtlijn.

HOOFDSTUK III

Wat is forensische accountancy, van accountant tot financieel deskundige/particulier onderzoeker.

In de hoofdstukken 1 en 2 heb ik de juridische positie van accountants onderzocht aan de hand van twee typen wetgeving: die welke die rechtstreeks betrekking op de accountant heeft, de WRA en aanverwante regelgeving, en die welke indirect op de accountant betrekking heeft, Boek 2 BW en aanverwante regelgeving. In beide onderzoeken heb ik Europese regelgeving betrokken. In dit hoofdstuk zal ik onderzoeken wat forensische accountancy is om vervolgens in het vierde hoofdstuk in te gaan op de juridische positie van forensisch accountants in Nederland.

Ik zal als eerste onderzoeken of forensische accountancy als een bestaand verschijnsel kan worden gezien. Vervolgens zal ik nagaan welke opvattingen over forensische accountancy zich in Nederland hebben ontwikkeld om vervolgens via een toonaangevende Angelsaksische opvatting over forensische accountancy nader in te gaan op het onderzoekswerk van Pheijffer met betrekking tot forensische accountancy. Afsluitend zal ik aandacht besteden aan de regels waaraan forensisch accountants zich hebben te houden binnen het kader van de reguliere accountancy.

3.1. Forensische accountancy, to be or not to be?

Begin jaren ’80 van de vorige eeuw werd door de Centrale Recherche Informatiedienst (CRI) onderzoek uitgevoerd naar een aantal grote fraudezaken: het American Land Program, het faillissement van de Tilburgsche Hypotheekbank en de Koppelbazenaffaire. Onder leiding van het openbaar ministerie werden deze onderzoeken uitgevoerd door onder meer accountants. Deskundigen die ten behoeve van strafrechtelijke onderzoeken worden ingeschakeld, worden aangeduid als forensische deskundigen en vaak krijgt daarmee de wetenschap waarop hun

deskundigheid berust forensische status. (bijvoorbeeld forensische pathologie, forensische psychologie, forensische psychiatrie)[198]

Forensische accountancy deed daarmee zijn intrede in de Nederlandse opsporingsmarkt, althans zo leek het. Dat accountants in een aantal strafrechtelijke onderzoeken als forensisch deskundige bijstand had verleend, kan niet worden ontkend, maar rechtvaardigt dat de conclusie dat een nieuwe vorm van accountancy was ontstaan? Naar mijn oordeel niet. Er is destijds onvoldoende onderscheid gemaakt tussen het door als accountants optreden als forensisch deskundige en het zijn van forensisch accountant in de zin van het als zelfstandige discipline betrokken zijn bij het proces van opsporing. De beroepsgroep heeft zich dat onderscheid onvoldoende gerealiseerd. Met het optreden van accountants als forensisch deskundige kan ook niet gezegd worden dat de private forensisch accountant een positie heeft verworven binnen het publieke domein van de opsporing. In de brief van de College van procureurs-generaal van 26 juni 2000 aan de hoofden van de parketten zijn de criteria geformuleerd waaronder kan worden overgegaan tot de inzet van particuliere accountantskantoren ten behoeve van het OM in ontnemingzaken. Uitgangspunt daarbij is dat de inzet van externe particuliere accountants tot een minimum dient te worden beperkt. De overheid dient in haar eigen behoefte te voorzien en slechts in uitzonderingssituaties een beroep te doen op dergelijke instanties. Dit standpunt is door P-G Steenhuis herhaaldelijk bevestigd.[199]

De oorsprong van forensische accountancy is van Angelsaksische aard. De eerste als zodanig opererende praktijk dateert uit 1975 in Canada.[200] Daarmee is niet gezegd dat accountants zich al niet eerder bezig hielden met forensische activiteiten. Mogelijk werden deze activiteiten niet als zodanig herkend en benoemd. De oorsprong ligt bij het accountantsberoep zelf en wortelt daarmee in de wereld van het privaatrecht. Een directe band met het openbare, publieke opsporingsgebied was en is er niet. In het private domein zijn forensisch accountants zich in Nederland echter wel op grote schaal met opsporingsonderzoeken gaan bezighouden. De Raden van Tucht en het CBB hebben de afgelopen decennia een aantal uitspraken gedaan met betrekking tot het optreden van forensisch accountants in Nederland. Die uitspraken hebben in 2003 mede geleid tot de Gedragsrichtlijn inzake persoonsgebonden onderzoeken van het NIVRA. Forensisch accountants hebben de grenzen van de mogelijkheden van de 'klassieke' accountancy verkend en zijn daar, gelet op tuchtrechtelijke uitspraken, in een aantal situaties overheen gegaan. Een van de verschillen tussen gewone en forensisch accountants is dat forensisch accountants onderzoeken uitvoeren die niet direct voortvloeien uit hun gewone werkzaamheden. Ze worden gevraagd onderzoeken in te stellen bij (het vermoeden van)

198. Ter invulling van het begrip forensisch refereer ik aan Broeders:
"Forensic science is the application of scientific principles and technological practices to the purposes of justice in the study and resolution of criminal, civil and regulatory issues."

199. De Accountant augustus 2003 (p. 1); De Accountant september 2004, p. 15. "Het OM heeft private forensische accountants niet nodig."

200. Joling, 2005, p.55.

fraude. Zij zouden daartoe beter dan anderen in staat zijn vanwege hun specifieke kennis en ervaring op het gebied van administratie, financiën en bedrijfsorganisatie. In de Memorie van Toelichting bij de WTA[201] wordt dat standpunt door de regering onderschreven.

Artikel 27 van de GBR verbiedt de openbaar accountant functies te vervullen die zijn onpartijdigheid en onafhankelijkheid kunnen bedreigen. Frielink[202] onderscheidt twee categorieën nevenfuncties:

"I a. functies die in het algemeen het ongewenste effect hebben,
b. functies die alleen in het bijzondere geval tot aantasting van de onafhankelijkheid of onpartijdigheid kunnen leiden;
II a. andere accountantsfuncties dan die van openbaar accountant,
b. niet-accountantsfuncties."

Dit artikel dwingt tot de beantwoording van twee vragen:

1. Hoe verhouden zich de activiteiten van forensisch accountants tot dit artikel?
2. Zijn de activiteiten van forensisch te beschouwen als activiteiten van accountants?

Forensische accountancy is al onderwerp van een promotieonderzoek geweest. In 2000 is Pheijffer gepromoveerd op een proefschrift met de titel: "De forensisch accountant, het recht meester." Dat proefschrift zal ik bespreken als ook de twee oraties van Pheijffer over hetzelfde onderwerp. De meest recente publicatie[203] op het gebied van forensische accountancy is een explorerende studie naar de private forensische accountancy in de serie Politie en Wetenschap onder de titel "Op deugdelijke grondslag". Het onderzoek focust op de werkzaamheden van de forensische afdelingen van grote accountantskantoren op het gebied van strafrechtelijk getinte onderzoeken naar fraude en administratieve onregelmatigheden. De onderzoekers komen tot de conclusie dat er op zich geen sprake is van structurele misstanden binnen de forensische accountancy, maar dat de positie van de forensisch accountant complex van aard is. Hij moet omgaan met de tegenstelde belangen tussen opdrachtgever en onderzochte én als accountant moet zijn werk voldoen aan de eisen die de GBR daaraan stelt.

Broeders[204] en Nijboer[205] zien forensische accountancy als een vorm van forensische wetenschap.[206]

---

201. Kamerstukken II, 2003-2004, 29658, nr.3, p. 56, 57.
"Het is belangrijk dat signalen van fraude en andere onvolkomenheden nader onderzocht kunnen worden. Indien een private opdrachtgever een private opdrachtnemer benadert om een dergelijk nader onderzoek te doen, is er sprake van forensische werkzaamheden."

202. Frielink & Schilder, 1999, p. 184.

203. Van Wijk e.a. 2002.

204. Broeders, 2002, p. 1786-1797.

205. Nijboer, 2002, p.5.

206. Gelet op de tekst in een wervingsadvertentie voor het Nederland Forensisch Instituut van 27 februari 2003 dient de vraag wat onder forensisch moet worden verstaan nadere beantwoording. De tekst in de advertentie luidt:

Een ontwikkeling binnen de recherche die samenloopt met de ontwikkeling van de forensische accountancy is die van het financieel rechercheren[207]. Waar forensische accountancy wortelt in de wereld van het privaatrecht, wortelt financieel rechercheren in de wereld van het publiekrecht. Financieel rechercheren is een activiteit die ten behoeve van de strafrechtelijke opsporing tot ontwikkeling gekomen. Niet gezegd kan worden dat financieel rechercheren het publieke antwoord is op de ontwikkeling van de private forensisch accountant.

Pheijffer en Kuijl[208] geven in hun publicatie over financieel rechercheren een kort historisch overzicht van de ontwikkelingen die hebben bijgedragen tot het ontstaan van financieel rechercheren. Met de opkomst van de georganiseerde criminaliteit in Nederland in de jaren '80 en de daarmee samenhangende (vooral financiële) infiltratie van de 'onderwereld' in de 'bovenwereld' ontwaakt het bewustzijn bij opsporingsinstanties én bij de overheid, dat de bestaande vormen van recherche niet voldoende zijn om aan deze criminele ontwikkelingen het hoofd te bieden. Daarmee ontstaat ook het besef dat naast klassieke recherchemethoden ook onderzoeksmethoden ontwikkeld dienen te worden om geld- en goederenstromen waartegen een criminele verdenking bestaat, nader te onderzoeken. De kiem voor financieel rechercheren werd daarmee gelegd. Bij die stand van zaken ontwikkelt Pheijffer een voorlopige werkdefinitie van financieel rechercheren."[209]

> "Financieel rechercheren is het aanwenden van financiële expertise ten behoeve van opsporings- en ontnemingactiviteiten" en,
> "Financieel rechercheren betreft een vorm van onderzoek waarbij ten behoeve van de rechtshandhaving financiële deskundigheid wordt aangewend teneinde – al dan niet financiële – gegevens te verzamelen, te controleren, te verdelen, te bewerken en te analyseren."

Pheijffer verbreedt het werkterrein van financieel rechercheren tot dat van 'rechtshandhaving', hetgeen inhoudt, dat er ook financieel gerechercheerd zou kunnen worden ten behoeve van andere onderzoeken dan strafrechtelijke. Als onderzoeksdeskundigheid brengt hij 'financiele deskundigheid' in. Groenhuijsen[210] beschouwt financieel rechercheren als een verband waarbinnen zowel het buitgerichte aanpakken in de vorm van een Strafrechtelijk Financieel Onderzoek (SFO) als het treffen van maatregelen tegen het witwassen kunnen vallen.

> "Het Nederlands Forensisch instituut heeft als hoofdtaak het ten behoeve van politiële en justitiële instanties verrichten van onafhankelijk onderzoek en het daartoe ontwikkelen van methoden en technieken. Andere taken zijn: het verlenen van assistentie bij opsporingsonderzoeken, het geven van voorlichting, het overdragen van kennis, het ter beschikking stellen van (gerechtelijk) deskundigen en het geven van beleidsondersteunende adviezen aan wetgevende en opsporende instanties."

Forensische activiteiten lopen niet voor de muziek uit, maar volgen deze. Het is een ten behoeve van de rechtspleging dienstverlenende activiteit. Forensisch onderzoek is reactief; het komt pas op gang nadat erom gevraagd is. In de visie van Pheijffer is forensische accountancy een actieve opsporende bezigheid.

207. Een beknopt overzicht van de ontwikkeling van deze vorm van recherche en een aantal opvattingen daarover heb ik als bijlage 3 opgenomen.

208. Pheijffer e.a. 1997, p.1 – 8.

209. Pheijffer e.a. 1997, p. 8.

210. Groenhuijsen, Van der Neut & Simmelink, 1997, p. 29 – 33.

> "Financiële recherche beslaat een breed spectrum van uiteenlopende activiteiten. Hoewel ook op dit punt in de literatuur vele definities kunnen worden aangetroffen, zie ik als kern het verzamelen en veredelen van informatie uit de financiële wereld ten behoeve van de handhaving van rechtsregels. Het gaat dan om het verkrijgen van inzicht in het beheer en de besteding van misdaadgeld; en het is daarom in beginsel meer informatiegericht dan dadergericht."[211]

Van belang is volgens Groenhuijsen dat misdaadgeld een zelfstandig maatschappelijk probleem is geworden met een eigenstandige betekenis. Het systematische onderzoek naar misdaadvermogen kan een ingang zijn tot een gericht onderzoek naar veel vormen van criminaliteit.

De ontwikkelingen op het gebied van forensische accountancy in Nederland en de ontwikkelingen op het gebied van financieel rechercheren hebben zich een aantal jaren naast elkaar voorgedaan, maar deze ontwikkelingen hebben elkaar niet geraakt

Financiële expertise was aanwezig bij een beperkt aantal overheidsinstanties, de belastingdienst, de CRI en de FIOD. De politie beschikte niet over dergelijke expertise en hoewel aan de Economische Controledienst (ECD) op grond van de Wet Ecomische Delicten (WED) wel de opsporing van bepaalde vormen van financieel-economische criminaliteit was opgedragen, moet het expertiseniveau op dat gebied bij deze opsporingsdienst als laag worden gekwalificeerd.

Het besef dat er gebrek was aan financiële expertise én het bewustzijn dat georganiseerde criminaliteit ook op andere wijzen dan die geënt op klassieke recherchemethoden aangepakt diende te worden, vormden de omstandigheden waaronder niet alleen financieel rechercheren, maar ook forensische accountancy volop groeikansen kregen. Financieel rechercheren is als initiatief van de overheid altijd aan die overheid verbonden gebleven, het is een typische opsporingsactiviteit. Waar de overheid accountants heeft aangetrokken als financiële experts zijn zij veelal terechtgekomen bij opsporingsdiensten. Voor zover forensische accountancy zich als particulier initiatief heeft ontwikkeld, is dat omdat de overheid de afgelopen 20 jaar in steeds mindere mate in staat is geweest invulling te geven aan haar vervolgingsprimaat, zeker op het terrein van financieel-economische criminaliteit. Daarbij speelt zeker een rol, dat de belangstelling voor fraude en de bestrijding daarvan ondanks alles wat daarover van overheidszijde wordt gezegd, geen prioriteit geniet.

In het algemeen wordt onder 'forensisch' verstaan "ten behoeve van het gerecht", een afgeleide van het Latijnse woord 'forenses', welk begrip weer afgeleid is van "forum", het plein waar het openbare leven in Rome zich afspeelde.[212]

Het Nederland Forensisch Instituut (NFI) heeft in 2002 in het kader van een landelijke wervingsactie voor deskundigen als taakstelling weergegeven:

211. Idem, p. 29.

212. Pheijffer, 2000, pag. 22, 23.

> "Het NFI heeft als hoofdtaak het ten behoeve van politiële en justitiële instanties verrichten van onafhankelijk onderzoek en het daartoe ontwikkelen van methoden en technieken,"[213]

De vraag is of het aan begrip 'forensisch' zoals het door verschillende auteurs in verband met accountant of accountancy wordt gebruikt recht wordt gedaan. Een forensisch deskundige speurt niet primair naar bewijsmateriaal, hij is ook niet op zoek naar waarheid.[214] Wat een forensisch deskundige doet is materiaal, dat door anderen in het kader van onderzoek ten behoeve van een juridische procedure is verzameld, evalueren aan de hand van de vraag of dat materiaal bruikbaar is als bewijsmateriaal in die procedure, zulks volgens de normen van de specifieke wetenschap waarin hij thuis is. Dat sluit echter niet uit dat zich situaties kunnen voordoen waarin een forensisch deskundige wel betrokken is bij het verzamelen van bewijsmateriaal.

Dat forensische accountancy bestaat, kan op grond van het bovenstaande worden aangenomen. Het verschijnsel is beschreven, er is over geschreven, de Raden van Tucht hebben recht gesproken in zaken forensisch accountants betreffend en als forensische discipline is het bestaan ervan door twee vooraanstaande deskundigen, Broeders en Nijboer, aangenomen. Ondanks dit alles moet de vraag of forensische accountancy in formeel juridische zin bestaat negatief worden beantwoord. In de WRA komt het begrip forensische accountancy niet voor. In de Memorie van Toelichting bij de WTA wordt forensische accountancy wel gedefinieerd, maar tevens wordt vastgesteld dat forensische activiteiten in feite niet samen kunnen gaan met wettelijke controles. In Europese regelgeving komt het begrip niet voor. Ook de GBR en de RAC kennen het begrip niet. Hoewel formeel juridisch niet bestaand heeft het NIVRA wel de richtlijn persoonsgebonden onderzoeken uitgevaardigd als gevolg waarvan er wel een materieel juridische regeling met betrekking tot forensische accountantsonderzoeken in het leven is geroepen. De vraag bij deze richtlijn is echter of deze niet dient te worden gezien als berustend op het verkeerde uitgangspunt dat forensische accountancy als een zelfstandige sub-discipline van accountancy dient te worden beschouwd. Het onderwerp van deze richtlijn, persoonsgebonden onderzoeken, is zodanig verwijderd van de kerntaak van de accountant, dat het antwoord op de laatste vraag positief dient te zijn. (zie paragraaf 4.18)

3.2. Opvattingen over forensische accountancy.

De afgelopen decennia hebben een groot aantal Nederlandse auteurs gepubliceerd over forensische accountancy. Daarbij hebben zij ieder vanuit een eigen invalshoek omschreven

---

213. Volkskrant 25 mei 2002.

214. Broeders, 2003, p.33:
"In algemene zin geldt dat het forensische onderzoek, of dat nu tot de criminalistiek wordt gerekend of niet, erop gericht is antwoord te geven op vragen die in laatste instantie kunnen bijdragen aan de totstandkoming van de reconstructie van een vaak complexe (reeks) gebeurtenis(sen) die de werkelijke gang van zaken – 'ware toedracht' van een al dan niet vermeend strafbaar feit – zo nauwkeurig tracht te benaderen als voor doeleinden van de rechtspleging gewenst is."

wat onder forensische accountancy dient te worden verstaan. Eenduidigheid over wat onder forensische accountancy kan worden verstaan, bestaat vooralsnog niet. Wel valt een aantal gemeenschappelijke kenmerken op tussen de verschillende auteurs als zij spreken over forensische accountancy:

- er wordt een directe koppeling gemaakt tussen forensische accountancy, strafrecht en strafvordering,
- forensische accountancy wordt in verbinding gezien met opsporing,
- alle aangehaalde auteurs maken een onderscheid tussen publieke en private onderzoeken waarbij een forensisch accountant betrokken kan zijn, maar verbinden verder geen gevolgtrekkingen aan dit onderscheid voor het optreden van de accountant,
- forensische accountancy is een van de accountancy afgeleide discipline. Binnen de reguliere accountancy ontwikkelde methodieken worden aangewend voor onderzoeken waarvoor ze primair niet zijn bedoeld,
- indien wordt gesproken over forensische accountancy, waarbij men er zich van bewust is dat ook andere disciplines een rol spelen, lijkt het erop dat stilzwijgend het primaat bij de accountancy wordt gelegd en niet bij een andere misschien geheel nieuwe discipline,
- veel auteurs komen niet tot een afgebakende omschrijving van het begrip forensische accountancy, maar geven een kader aan, dat wordt gevormd door meer disciplines dan alleen de accountancy waarbinnen forensische accountancy moet worden geplaatst. De opvatting van Hoogenboom,[215] kort weergegeven, dat accountancy, juridische disciplines en opsporingstechnieken de constituerende elementen van forensische accountancy vormen vindt een breed draagvlak.

Aan twee omschrijvingen besteed ik nader aandacht. Pheijffer[216] omschrijft forensische accountancy als volgt:

> "Het specialistische deelterrein van de accountancy waarbinnen accountants zich ten behoeve van de rechtshandhaving bezighouden met het verzamelen, controleren, veredelen, bewerken, analyseren van en het rapporteren van gegevens."

Naar het oordeel van Joling[217] geeft deze definitie redelijk weer hoe forensische accountancy dient te worden omschreven. Op drie punten dient echter kritisch naar deze definitie te worden gekeken. De term rechtshandhaving is in zoverre ongelukkig gekozen dat handhaving een directe verwijzing vaan het gebied van het Strafrecht inhoudt. Op de tweede plaats is de vraag of ook het verzamelen van gegevens valt onder het begrip forensisch. Een forensisch deskundige verzamelt primair geen gegevens, maar hij houdt zich bezig met het onderzoek, in de ruimste zin van het woord, van voor hem verzamelde gegevens. Daarmee is niet gezegd dat een forensisch accountant geen gegevens zou kunnen verzamelen, maar indien dat zo is, doet

215. Hoogenboom, 2001.
Bologna & Lindquist, 1995, p. 42.

216. Pheijffer 2000, p.49.

217. Joling, 2005, p.60.

hij dat ten behoeve van en in het kader van de functie die hij als accountant uitoefent en niet als forensisch deskundige. Op de derde plaats doet Pheijffer het voorkomen dat accountancy een (bijzondere) rol zou spelen in de rechtshandhaving. Naar mijn oordeel is dat niet zo. Het recht, ongeacht de discipline, schakelt forensisch deskundigen in omdat de procespartijen zelf niet deskundig genoeg zijn om in een groot aantal gevallen tot een verantwoord oordeel te komen. De rol van de forensisch deskundige is ondersteunend en niet sturend. De definitie zoals Pheijffer die geeft, is niet vanuit het accountantsberoep zelf geschreven, maar vanuit het standpunt van rechtshandhaving.

Anders is dat met de definitie zoals Joling[218] die geeft:

> "Forensische accountancy is het specialistisch deelterrein van de accountancy dat is gericht op het verzamelen, onderzoeken, bewerken en analyseren van en rapporteren over financiele gegevens ten behoeve van het onderzoek en bewijs van feiten voor het recht."

Deze definitie is geschreven vanuit het accountantsberoep zelf. Hetgeen een forensisch accountant doet heeft betrekking op financiële gegevens. Daarin ligt zijn kracht, daarop is zijn opleiding gericht, dat is zijn specialisme. Uit deze definitie spreekt duidelijk de ondersteunende rol die het werk van de forensisch deskundige speelt in juridische procedures. Ook hier kan echter de vraag worden gesteld of het verzamelen van gegevens behoort tot de taak van een forensische discipline.

Het verschijnsel forensische accountancy kan vanuit twee disciplines gedefinieerd worden, vanuit het beroep zelf en dat leidt tot een definitie zoals gegeven door Joling of vanuit de forensische wetenschap[219] en dan valt forensische accountancy onder de eerder aangehaalde definitie van forensisch door Broeders. Het zij opgemerkt dat Joling op overtuigende wijze heeft aangetoond dat accountants binnen de discipline van de accountancy uitstekend als forensisch accountant kunnen optreden en zich in die hoedanigheid kunnen profileren als accountant.

3.3. Een Angelsaksische noot.

Twee Amerikaans auteurs, G.Bologna en R.Lindquist hebben een heldere definitie van het begrip forensische accountancy gegeven.[220] De definitie van Bologna en Lindquist is functioneel en kan van grote waarde zijn in de ontwikkeling van het denken in Nederland over forensische accountancy.

> "Forensic and investigative accounting is application of financial skills and investigative mentality to unresolved issues, conducted within the rules of evidence. As a discipline, it encompasses financial expertise, fraud knowledge, and a strong knowledge and understanding of business reality and the working of the legal system. Its development has been

218. Joling, 2005, p. 67.

219. Broeders, 2003, p.32.

220. Bologna & Lindquist, 1993, p. 232.

> primarily achieved through on the job training as well as experience with investigating officers and legal counsel."

In een publicatie van later datum[221] positioneren zij forensische accountancy nader.

> "Accordingly to the term *forensics* in the accounting profession deals with the relation and application of financial facts to legal problems. Forensisc accounting evidence is orientated to a court of law, wether that court is criminal or civil. Furthermore, with its orientation to courts of law, the quality of the work of the forensic accountant must attain, is subject to the public scrutinity if the matter goes to trial.
>
> The involvement of the forensic accountant is almost always reactive; this distinguishes forensic accountants from forensic auditors, who tend to be actively involved in prevention and detection in a corporate and regulatory environment."

De behoefte aan forensische accountancy bestaat volgens Bologna en Lindquist in de volgende sectoren:

- Corporate Investigation,
- Litigation Support,
- Criminal Matters,
- Insurance claims,
- Government.

Het waardevolle van het werk van Bologna en Lindquist is hierin gelegen, dat zij forensisch accountancy benaderen vanuit een andere invalshoek dan de accountancy en zonder de wet- en regelgeving die in Nederland zo bepalend is voor de benadering van deze vorm van accountancy. Van even groot belang is, dat zij aangeven welke de samenstellende elementen zijn van forensische accountancy. De positie die zij aan forensische accountancy toekennen is een juiste en past bij de oorspronkelijke betekenis van forensisch, het evalueren van bewijsmateriaal dat door anderen is verzameld.

De auteurs maken een onderscheid tussen 'forensic accountants' en 'forensic auditors'. De vraag doet zich voor of dit onderscheid in het Nederlands op dezelfde manier wordt gekend. Deze vraag is daarom van belang omdat bijvoorbeeld Diekman in zijn proefschrift auditor laat samenvallen met het begrip registeraccountant zoals bedoeld in artikel 2 van de GBR.[222] Naar mijn oordeel vallen de begrippen 'auditor' en 'registeraccountant' niet samen op de wijze zoals Diekman die begrippen laat samenvallen. Deckers en Van Kollenburg zien accountantscontrole als een vorm van auditing die in het Engelse spraakgebruik wordt omschreven als financial audit of accounting audit.[223] Volgens Westra heeft het begrip audit een ruimere bete-

221. Bologna & Lindquist, 1995, p. 42.

222. Diekman, 1997, p. 6.
"For the purpose of this of the research of this dissertation 'auditor'is defined in conformity with the Dutch Rules of Conduct and Professional Practice (hereafter: "GBR") According to article 2 of the GBR a registered accountant appears as an auditor if…."

223. Deckers & Van Kollenburg, 1998, p.15.

kenis dan accountantscontrole.[224] Volgens deze auteur wordt in de Angelsaksische literatuur de controlevaktechniek aangeduid als 'auditing', zulks ter onderscheiding van het vakgebied 'accounting'[225]. Bologna en Lindquist[226] merken over dit onderscheid het volgende op:

> "In the lexicon of accounting, terms such as *fraud auditing, forensisc accounting, investigative accounting, ligitation support,* and *valuation analysis* are not clearly defined. By today's usage the broadest term is *ligitation support*, which incorporates the other four terms. But traditional accountants still feel some distinctions between fraud auditing and forensic accounting. Fraud auditing, they say, involves a proactive approach and methodology to discern fraud; that is, one audits for evidence of fraud. The purpose is to detect fraud. Forensic accountants, on the other hand, are called in *after* evidence or suspicion of fraud has surfaced through an allegation, complaint or discovery."

Bij geen van de Nederlandse auteurs op dit gebied heb ik een zo duidelijke op de wet gebaseerde restrictie gevonden. Indien forensisch accountants zich die beperking beter zouden hebben gerealiseerd zou een artikel zoals ik dat op 17 januari 2002 aantrof in een landelijke verschijnend dagblad waarschijnlijk niet hebben aangetroffen.[227]

3.4. Meesterlijk gezien en gesproken.

Pheijffer is gepromoveerd op een proefschrift over forensische accountancy onder de titel "De forensisch accountant: het recht meester". Hij is daarmee in Nederland de eerste die een rechtstheoretische basis probeert te leggen onder het verschijnsel forensische accountancy. Zijn proefschrift bestaat uit drie delen. In het eerste algemene deel zoekt hij een antwoord op de vraag wat forensische accountancy is door een aantal aan de accountancy verwante begrippen als audit, auditing, legal auditing, criminal auditing, creative and investigative accounting te onderzoeken. Hij doet dit onderzoek omdat hij van oordeel is dat eenduidigheid over wat forensische accountancy is, ver te zoeken is. Zijn definitie van forensische accountancy ligt erg dicht bij een eerder door hem gegeven definitie van financieel rechercheren.[228]

> Bij de bespreking van essentiële kenmerken uit de accountancy voor de forensisch accountant gaat Pheijffer ervan uit, dat de accountant een vertrouwenspositie in het maatschappelijk verkeer inneemt en dat steeds vaker een beroep op hem wordt gedaan om zeker-

224. Westra & Mooijekind, 1999, p. 85.

225. In gelijkluidende zin Knechel, 2000, p.7.

226. Bologna & Lindquist, 1995, p. 5.

227. NRC 17 januari 2002, 'Forensische accountant misbruikt'. De strekking van dit artikel, dat is geschreven naar aanleiding van de recente publicatie van 'Op deugdelijke grondslag' is, dat forensisch accountants regelmatig zouden worden ingezet om "fraudeonderzoeken" te doen, terwijl het er de opdrachtgevers om gaat ontslaggronden te verkrijgen. Daarbij is de rechtsbescherming van degenen die onderzocht zijn nihil. De raden van tucht beoordelen niet de rechtmatigheid van de verkrijging van bezwarend materiaal, maar beoordelen alleen of dit op de juiste voor accountants geldende manier is gebeurd.

228. Pheijffer e.a., 1997, p. 139.

> heid te verschaffen op terreinen die niet primair tot zijn werkterrein behoren. Hoewel de primaire taak van de accountant niet is gericht op het ontdekken van fraude, wordt dat in het maatschappelijk verkeer wel van hem verwacht. Er bestaat er een verwachtingskloof, bestaand uit de prestatiekloof en de communicatiekloof, waarbij verklaringen voor het niet ontdekken van fraude, berustend op het axiomatisch voorbehoud, materialiteit en accountantscontrolerisico, maatschappelijk niet verstaan en begrepen worden. Van belang is dat Pheijffer vaststelt, dat de forensisch accountant onderworpen is aan dezelfde wet- en regelgeving als de 'gewone' accountant, de WRA, de GBR en de RAC.

In het tweede deel van zijn proefschrift begeeft Pheijffer zich op het terrein van het strafrecht. Hij onderzoekt de verhouding tussen de (activiteiten van) de forensisch accountant en de strafrechtelijke rechtshandhaving. Pheijffer stelt vast dat er fricties ontstaan tussen de regels waaraan een accountant is gebonden en het optreden van een forensisch accountant in het kader van de strafrechtelijke handhaving van de rechtsorde. In die laatste functie derogeren de regels van het Wetboek van Strafvordering aan de van de WRA afgeleide regelgeving. Desondanks stelt Pheijffer dat die regels gesteld in de GBR en de RAC gelden als richtsnoer voor zijn handelen waarvan hij om zwaarwegende redenen kan afwijken.

Voorts onderzoekt Pheijffer in dit deel van zijn proefschrift ook de invloed van wet- en regelgeving op het functioneren van de 'private' forensisch accountant. Met de aanduiding privaat bedoelt hij de forensisch accountant die optreedt in het kader van strafrechtelijke rechtshandhaving anders dan in een opsporingsfunctie, bijvoorbeeld als deskundige of, in civilibus, als partijdeskundige. Een forensisch accountant kan volgens Pheijffer optreden binnen het kader van de strafrechtelijke handhaving van de rechtsorde, als getuige en/of als deskundige. Pheijffer stelt vast dat het optreden in beide hoedanigheden aansluit bij RAC 920, welke richtlijn betrekking heeft op het rapporteren van feitelijke bevindingen, hoewel deze richtlijn het optreden als deskundige volgens de normen van het Wetboek van Strafvordering niet geheel dekt. Pheijffer stelt vast dat de forensisch accountant die in deze hoedanigheid optreedt ook de fricties ondervindt tussen hetgeen voor hem geldt als accountant op grond van het bepaalde in de GBR en de RAC en het bepaalde in het Wetboek van Strafvordering of het Wetboek van Burgerlijke rechtsvordering. Zo kan de vraag zich voordoen of op een door een accountant afgelegde deskundigenverklaring in een juridische procedure de beginselen van deugdelijke grondslag en onpartijdigheid van toepassing zijn of niet.

Pheijffer komt tot de conclusie, dat de forensisch accountant zowel privaat als publiek optredend een rol kan spelen binnen het proces van strafrechtelijke handhaving van de rechtsorde. Als publieke forensisch accountant niet alleen als opsporingsambtenaar, maar ook als officier van justitie of als rechter. Voor de private forensisch accountant ziet hij binnen dat handhavingproces vooral een rol weggelegd als deskundige, waarbij hij wel fricties ziet ontstaan tussen de GBR, met name de artikelen 31 – 33 en de RAC, met name RAC 920. Van belang is de volgende samenvatting van zijn standpunt:

> "De pijlers van het accountantsberoep – zoals het naleven van de eer van de stand, onafhankelijkheid, onpartijdigheid en de deugdelijke grondslag – kunnen theoretisch gezien

> weliswaar fricties met de beroepsuitoefening van de forensisch accountant opleveren, maar de tuchtrechter laat in de praktijk de mogelijkheid open om in geval van 'zwaarwegende redenen' af te wijken van wet- en regelgeving die specifiek op de accountant van toepassing is,"[229]

Pheijffer legt het primaat voor de toetsing van het optreden van forensisch accountants bij de wet- en regelgeving accountants betreffend. De vraag dient gesteld of dit uitgangspunt houdbaar is. Indien een accountant optreedt als deskundige in een juridische procedure, straf- civiel- of bestuursrechtelijk, zullen de regels van formeel procesrecht derogeren aan de GBR en de Richtlijnen. De rol die Pheijffer toedeelt aan de tuchtrechter, die in de praktijk de mogelijkheid open zou laten om af te wijken van voor de accountant vigerende regelgeving wordt niet onderbouwd door nader onderzoek en wordt door de tuchtrechtspraak niet bevestigd. In het derde deel van zijn dissertatie stelt Pheijffer de vraag aan de orde of de accountant met zijn opleiding voldoende geëquipeerd is om als forensisch accountant op te treden. Zijn antwoord luidt dat dàt niet zo is.

> "De traditioneel opgeleide accountant schiet wat kennis en kunde betreft te kort om op dit terrein succesvol te kunnen zijn."[230]

Deze kennisdeficiëntie werd eerder ook door Diekman vastgesteld.

In zijn rede ter gelegenheid van de aanvaarding van het ambt van hoogleraar Forensische Accountancy aan de Universiteit Leiden bespreekt Pheijffer de inhoudelijke positie van zijn leerstoel die naar zijn oordeel een multidisciplinair vakgebied betreft.[231] Hij gaat uitgebreid in op het belang van de GBR, de onafhankelijkheid en onpartijdigheid van de forensisch accountant, de mogelijkheden van multidisciplinaire samenwerking, de rol van private opsporing en zijn visie op de toekomst van de forensische accountancy.

In zijn tweede rede[232], gehouden ter gelegenheid van de aanvaarding van het ambt van bijzonder hoogleraar Forensische Accountancy aan de Universiteit Nyenrode bouwt hij voort op niet alleen zijn eerste rede, maar ook op zijn proefschrift.

In de ontwikkeling van forensische accountancy onderscheidt Pheijffer vijf fasen:

- Publieke behoefte (1980 – 1993),
- Ontginning van de private markt (1993 – 1997),

---

229. Pheijffer, 2000, p. 334.
In de door mij al onderzochte uitspraken van de raden van tucht en het CBB heb ik deze uitzondering niet aangetroffen, zij het dat in JT 2003-52 aan het niet als accountant optreden minder vergaande zorgvuldigheidseisen kunnen worden gesteld dan aan het optreden als accountant. De in hoofdstuk 4.4 nog te bespreken tuchtrechtspraak met betrekking tot het optreden van forensische accountants zal moeten blijken of die uitzondering voor deze groep wordt gemaakt.

230. Pheijffer, 2000, p.336.

231. Pheijffer, 2000, p. 14.

232. Pheijffer, 2001.

- Stabilisatie en institutionalisering (1997 – 1999),
- Verbreding en uitbouw (1999 – 2000),
- Tegenwind (2000 – 2001).

In de eerste fase is forensische accountancy ontstaan binnen opsporingsdiensten en is vooral gericht op strafrechtelijke onderzoeken. De tweede fase vangt aan als een aantal accountantskantoren aandacht krijgt voor forensische accountancy en aan bestaande activiteiten forensische accountancy toevoegt. Die nieuwe afdelingen trekken veel deskundigheid bij de overheid weg en zeker in de aanvangsperiode hebben de activiteiten veel weg van opsporingsactiviteiten. Gaandeweg verbreedt het activiteitenperspectief en neemt de aandacht voor private aanpak van financieel – economische criminaliteit toe. In de derde fase stabiliseert de forensische accountancy. Binnen het NIVRA wordt de Functionele groep Forensisch Accountants (FORAC) opgericht. De FORAC heeft een stabiliserende functie en brengt toenadering tussen de publieke en private sector tot stand. In de vierde fase ziet Pheijffer een groeiende acceptatie bij de (semi) overheid en particuliere organisaties van forensische accountancy, maar desondanks blijft onduidelijkheid bestaan over de uitvoering van forensische onderzoeken. Vanuit de hoek van de vaktechniek van de accountants worden kritische vragen gesteld over de verhouding tussen het optreden van forensisch accountants en de GBR. Het aantal tegen accountants vanwege hun forensisch optreden lopende tuchtzaken neemt toe. In de laatste fase is de forensische accountancy in zwaar weer terecht gekomen. Er is veel negatieve publiciteit en een aantal uitspraken in tuchtzaken tegen forensisch accountants zijn voor deze groep niet bepaald als positief te duiden. Kritische vragen worden gesteld bij het private karakter van de opsporingsactiviteiten die door forensisch accountants worden verricht. De media en de politiek bemoeien zich intensief met deze kwestie. Naar het oordeel van Pheijffer raakt deze crisis rond een groep van 200 forensische accountants de hele beroepsgroep van 13000 accountants. Anno 2005 kan aan de fasering van Pheijffer een volgende worden toegevoegd, het langzame verdwijnen van de zichtbare forensische accountancy. Steeds meer forensische afdelingen van accountantskantoren opereren niet meer onder die naam, maar hanteren aanduidingen als bijzondere onderzoeken, dispute analysis of litigation support. In deze fase is de publieke belangstelling voor forensische accountancy sterk teruggelopen en na de zaak Peper hebben zich geen grote tuchtrechtelijke zaken waarin forensisch accountants waren betrokken, voorgedaan.

Binnen de forensische accountancy onderscheidt hij vier werkgebieden:[233]

- publieke forensische accountancy, met name gericht op strafrechtelijke onderzoeken,
- private forensische accountancy, de praktijk binnen de grote accountantskantoren,
- forensische accountancy in het kader van controle en toezicht, waarbij het met name gaat om accountantsonderzoeken die worden ingesteld op basis van risicosignalen,[234]

233. Pheijffer, 2001, p.17

234. Ik wijs hier op de eerder besproken bijzondere verplichtingen (hoofdstuk 1.5.3.) die in de financiële toezichtwetten op reguliere accountants zijn gelegd Op grond van deze regelgeving dienen zij deze risicosignalen

- forensische accountancy binnen veiligheidsafdelingen waarbij hij duidt op afdelingen Veiligheidszaken, Corporate Security, Compliance of, zoals hij zegt, iets dergelijks.

Pheijffer sluit af met een nadere beschouwing over de ontwikkeling van de forensische accountancy. Naar zijn oordeel dwingen de uitspraken van de Raden van Tucht in zaken tegen forensisch accountants tot nadere regelgeving voor forensisch accountants op het niveau van de GBR en de RAC. Deze regels zouden de forensisch accountants en de bij hun onderzoeken betrokkenen beter moeten beschermen.

3.5. Nadere beschouwing omtrent forensische accountancy.

Ernst & Young[235] heeft in juli 2001 openbaar gemaakt volgens welke regels deze organisatie werkt als forensisch accountants een onderzoek uitvoeren. Het NIVRA heeft de in H.4.18 te bespreken richtlijn persoonsgebonden accountantsonderzoeken vastgesteld. Hoewel buiten het in het kader van dit manuscript te bespreken vallend, heeft SBV Forensics in april 2005 een document onder de titel "De private forensische fraudedeskundige", een feitelijke en juridische positionering uitgegeven. Behoudens de zojuist genoemde publicaties is het de afgelopen jaren rond de forensisch accountant stil gebleven. De werkzaamheden van deze accountant vallen volgens het wetsvoorstel WTA in domein D.[236] Dat is het domein dat volgens het wetsontwerp geen nadere wettelijke regeling vergt, maar dat ook niet exclusief is voorbehouden aan accountants. Hoewel accountants in de jaren '80 van de vorige eeuw als forensisch deskundige betrokken zijn geweest bij een groot aantal strafrechtelijke onderzoeken, kan niet gezegd worden dat het eerste door Pheijffer onderscheiden werkterrein, dat van de publieke forensische accountancy tot ontwikkeling is gekomen. Het tegenovergestelde zelfs; de opsporende overheid houdt hier grote afstand. Van zelfstandige publieke opsporing door particulieren kan geen sprake zijn.

Hoewel in de tuchtrechtspraak het bestaan van de forensisch accountant wordt erkend, bestaat er, anders dan door Pheijffer werd aangenomen, binnen die juridische discipline weinig ruimte voor het optreden van accountants als forensisch accountants. Zij worden door de tuchtrechtspraak strikt gehouden aan de GBR. JT 2002-43 is daarvan een goed voorbeeld. Ook indien een accountant als forensisch accountant optreedt ten behoeve van een andere juridische discipline is hij, volgens de tuchtrechter, gehouden aan de GBR.

De vraag is of, gelet op die positie, de functie en positie van de forensisch accountant een nadere wettelijke regeling vereisen of dat de forensische accountancy los gemaakt moet worden van de accountancy en verder moet worden beschouwd als een activiteit sui generis. Een nadere wettelijke regeling is niet gewenst. De wetgever noch de beroepsorganisaties

binnen het kader van hun reguliere wettelijke controleactiviteiten te onderkennen, te herkennen en daarvan te rapporteren aan de betreffende toezichthouder.

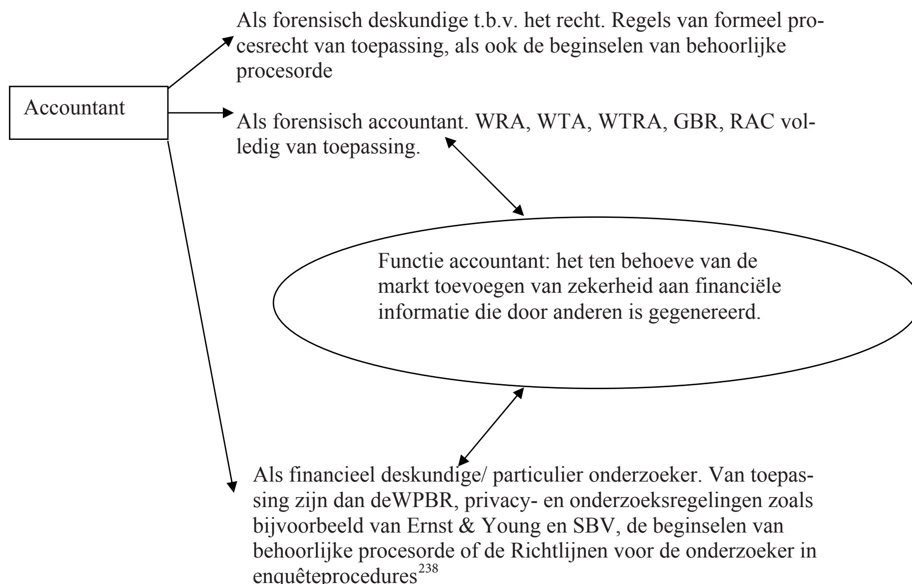
235. Ernst & Young, Normering onderzoekswerkzaamheden Ernst & Young Forensic Services B.V., 2001.

236. Kamerstukken II, 2003-2004, 29658, nr.3, p.5.

hebben initiatieven op dat gebied ontwikkeld hoewel er, gelet op de ontwikkelingen op het terrein van wet- en regelgeving accountants betreffend, voldoende mogelijkheden lagen. Evenmin is er sprake van dat forensische accountancy heeft ontwikkeld tot een activiteit sui generis. Het tegendeel lijkt het geval. Grote accountantsorganisaties die tot voor enkele jaren een forensische praktijk voerden en die ook als zodanig aanduidden, gaan er steeds meer toe over die afdelingen met andere namen aan te duiden. Tegelijkertijd worden die afdelingen op afstand van de moederorganisatie gezet. Dat levert het enigszins gewrongen beeld op dat bij accountantsorganisaties accountants in dienst kunnen zijn die zich niet als zodanig mogen profileren vanwege de werkzaamheden die zij uitvoeren omdat deze strijd kunnen opleveren met de GBR. Joling[237] heeft gewezen op de omstandigheid dat accountants wel degelijk forensische activiteiten kunnen verrichten die geheel vallen binnen de kaders van zijn opleiding en ervaring, bij voorbeeld het onderzoeken van schadeclaims of het optreden in arbitrages. Hij is er een voorstander van de term ‘forensisch’ niet te laten vallen voor iets anders, bij voorbeeld bijzonder onderzoek, litigation support of dispute analysis zo lang er niet iets beters voor handen is. Een accountant kan in relatie tot de term forensisch in drie hoedanigheden optreden: als forensisch deskundige, als forensisch accountant en als financieel deskundige/onderzoeker, waarbij iedere hoedanigheid een andere invloed heeft op zijn juridische positie.

237. Joling, 2005, p.68.

In schema:



Hoe lang een forensisch accountant zich als accountant kan profileren is afhankelijk van de aard van de opdracht die hij aanvaardt en de afstand die dien tengevolge ontstaat tussen de opdracht en de functie van de accountant. In de hierboven gegeven omschrijving van de functie van de accountant zijn aan aantal variabele bouwstenen opgenomen: 'markt', 'toevoegen van zekerheid' en 'door anderen gegenereerde financiële informatie' die bepalend zijn voor die functie, maar die vervangen kunnen worden en eventueel leiden tot een andere functieomschrijving. Afhankelijk van de aard van de opdracht kan op deze wijze bepaald worden of een forensisch accountant zich nog als accountant kan profileren dan wel dat de aanduiding financieel deskundige de voorkeur verdient. Als forensisch deskundige en als financieel deskundige profileert de accountant zich niet als zodanig. De wet- en regelgeving accountants betreffend is niet van toepassing en waar, in de uitoefening van die functies belangen van betrokken partijen mochten zijn veronachtzaamd of geschaad, kan een beroep worden gedaan op schending van de beginselen van behoorlijke procesorde. Schaap[239] duidt de forensisch deskundige aan als publieke forensisch fraudedeskundige in ondersteunende rol en de financieel deskundige duidt hij aan als Private forensisch fraudedeskundige in zelfstandige rol.

238. Blanco Fernándesz, Holtzer & Van Solinge, Richtlijnen voor de onderzoeker in enquêteprocedures.

239. Schaap, 2004, p.23.

Hij plaatst deze functies als volgt in schema:

Publieke opspoorders in het algemeen.	Publieke forensisch fraudedeskundige in ondersteunende rol.
Private opspoorders in het algemeen.	Private forensisch fraudedeskundige in zelfstandige rol.
Investigators	**Experts.**

De Raden en het College hebben recht gesproken op basis van het op de huidige wet- en regelgeving bestaande toetsingskader. Dat die toetsing in zaken forensisch accountants betreffend niet altijd gunstig is uitgevallen, is niet te verwijten aan deze rechtsprekende colleges. Het verwijt treft eerder dat deel van de beroepsgroep zelf. De forensisch accountants hebben er te weinig oog voor gehad, dat zij zich met hun werkzaamheden begaven op terreinen die door geheel andere wettelijke disciplines werden bestreken dan de WRA, en de GBR. Daarnaast leken zij van de colleges belast met tuchtrechtspraak voor de beroepsgroep te verwachten dat buiten de gegeven wettelijke kaders zou worden getoetst. Thans kunnen ook de twee subvragen[240] die ik heb gesteld bij de opmerking van Frielink bij artikel 27 GBR worden beantwoord. Het optreden van accountants als forensisch deskundige of als financieel deskundige/onderzoeker behoort niet tot de activiteiten van de accountant en afhankelijk van de wijze waarop de accountant zich profileert bij de uitvoering van deze activiteiten kan hij daar op grond van de GBR worden aangesproken. Het optreden van een accountant in het profiel van forensisch accountant behoort tot de activiteiten van de accountant en maakt daarmee zijn activiteiten toetsbaar op grond van de WA, de GBR en de RAC.

3.6. Samenvatting en conclusie.

Forensische accountancy is in Nederland in de jaren ’80, min of meer bij toeval ontstaan omdat betrokkenen het optreden van accountants als forensisch deskundigen bij een aantal grote strafrechtelijke onderzoeken ten onrechte niet hebben aangezien als het optreden van forensisch deskundigen maar als het optreden van zelfstandige forensisch accountants. De vraag die wel gesteld dient te worden, maar die niet makkelijk te beantwoorden is in hoeverre de activiteiten die ‘forensisch’accountants zijn gaan uitvoeren reeds door accountants werden uitgevoerd, maar niet onder de noemer ‘forensisch’. Het is niet uit te sluiten dat accountants voor het ‘forensische’tijdperk al, zij het in beperkte mate, vanwege hun specialistische kennis

240. 1. Hoe verhouden zich de activiteiten van forensisch accountants tot dit artikel?
2. Zijn de activiteiten van forensisch te beschouwen als activiteiten van accountants?

betrokken waren bij opsporing en onderzoek. Vanaf de jaren'80 van de vorige eeuw doen zich met betrekking tot éénzelfde terrein van onderzoek, het achterhalen van vermogen met een criminele herkomst, twee ontwikkelingen voor: die van het financieel rechercheren en die van de forensische accountancy. Bron voor beide ontwikkelingen is het ontstaan van een maatschappelijk bewustzijn met betrekking tot het bestaan van dat soort vermogen en de risico's daarvan voor de samenleving.

Gelet op het bovenstaande is de conclusie gerechtvaardigd dat het forensische accountancy ontbreekt aan voldoende kaders van formeel juridische aard om van een sub-discipline van accountancy te kunnen spreken. Er bestaan voor forensisch accountants wel normen, WRA, GBR en RAC, maar die zijn niet toegesneden op de specifieke bezigheden van forensisch accountants. Forensische accountancy, zoals gedefinieerd door Pfeiffer, dient beschouwd te worden als een vorm van particuliere recherche waarbij de functie-aanduiding 'accountant' uitgesloten dient te zijn. Anders is dat met de manier waarop Joling forensische accountancy heeft gedefinieerd.

Indien accountants wel optreden als forensisch (onderzoeks) deskundige en zich daarbij niet profileren als accountant kunnen zij in juridische zin niet worden aangesproken op basis van de GBR, maar bestaan er andere juridische mogelijkheden om hen aan te spreken. Deze komen in het volgende hoofdstuk aan de orde

HOOFDSTUK IV

De juridische positie van forensisch accountants in Nederland.

In hoofdstuk 1 en 2 heb ik de juridische positie van de forensisch accountant in formele en materiële zin onderzocht aan de hand van wet-en regelgeving de accountant betreffend. Daarbij heb ik een onderscheid gemaakt tussen wet- en regelgeving de accountant direct betreffend (de WRA en daarvan afgeleide regels) en wet- en regelgeving de accountant indirect betreffend (titel 9 van Boek 2 BW en aanverwante regelingen) Deze regels zijn voor de accountant van belang daar zij bepalingen inhouden van de wijze waarop een administratie dient te worden ingericht en gevoerd als ook met betrekking tot de verplichting een jaarrekening op te maken en openbaar te maken Wet- en regelgeving wordt in de rechtspraak getoetst, uitgelegd en soms nader vorm gegeven. In het vorige hoofdstuk heb ik onderzocht wat in Nederland wordt verstaan onder forensische accountancy. Een van de uitkomsten daarvan was dat afhankelijk van de manier waarop forensisch wordt gedefinieerd een forensisch accountant kan blijven optreden binnen de juridische kaders van de beroepsgroep (Joling) of niet (Pheijffer)

In dit hoofdstuk zal ik de juridische positie van forensisch accountant in Nederland onderzoeken aan de hand van, even zeer ruim gesteld, de rechtspraak, wetgeving en aan de hand van bevindingen van onderzoek uit andere bronnen naar de positie van (forensisch) accountants.

Het onderzoek naar de juridische positie van forensisch accountants aan de hand van rechtspraak valt uiteen in drie deelvragen:

1. Wat is de juridische positie van forensisch accountants in Nederland gezien vanuit de jurisprudentie tuchtrechtspraak?
2. Wat is de juridische positie van forensisch accountants als gedaagde of verdachte in andere juridische disciplines, civiel- straf- en bestuursrechtelijk?
3. Welke is de juridische positie van forensisch accountants als procespartij in civielrechtelijke, strafrechtelijke en bestuursrechtelijke procedures.

Het verschil in positie van de accountant in deze vragen is dat hij in de eerste en tweede vraag in procedures betrokken wordt als gedaagde, verdachte of betrokkene. Het gaat om procedures waarin de accountant het onderwerp van onderzoek is. In de derde vraag is de accountant procespartij, als deskundige kan hij bij genoemde procedures betrokken raken.

Deel I: In de rechtspraak.

A: Tuchtrechtspraak.

4.1. Inleiding.

In de tuchtrechtspraak worden gedragingen van accountants getoetst aan de voor de beroepsgroep geldende formele en materiële regels. Bij mijn onderzoek naar de jurisprudentie tuchtrechtspraak ben ik geen zaken tegen gekomen die berustten Europese Verordeningen of Richtlijnen. Wel heb ik een aantal zaken[241] gevonden waarin artikel 6 EVRM een rol speelde.

Ik zal eerst onderzoeken hoe de Raden van Tucht en het College van Beroep voor het Bedrijfsleven invulling hebben gegeven aan de handhaving van een vijftal in de in GBR neergelegde normen: de eer van de stand, onpartijdigheid, onafhankelijkheid, deugdelijke grondslag en deskundigheid en vervolgens zal ik een kort onderzoek doen naar de positie van de accountant als gedaagde of verdachte in respectievelijk civiele, strafrechtelijke en bestuursrechtelijke zaken.

Accountants vormen niet de enige beroepsgroep waarvoor tuchtrecht in het leven is geroepen. Andere beroepsgroepen waarvoor een wettelijk geregelde tuchtrechtspraak bestaat zijn medici, advocaten en notarissen.

De tuchtrechtspraak, is geregeld in Titel II van de WRA[242] en strekt tot:

> "Het weren en beteugelen van misslagen van registeraccountants in de uitoefening van hun beroep en van inbreuken op verordeningen van de Orde en op de eer van de stand der registeraccountants."

Volgens de Memorie van Toelichting bij de WRA is berechting van overtreding van normen die specifiek voor een beroepsgroep gelden, binnen de sfeer van de beroepsorganisatie het meest doelmatig. Waar in eerste aanleg tuchtrechtspraak als een vorm van rechtspraak binnen de eigen kring kan worden gezien, dient rechtspraak in tweede aanleg van een ander karakter te zijn. Er dient een grote afstand te zijn van het beroepslichaam om de schijn van partijdigheid en vooringenomenheid te voorkomen.[243] Het ontbreekt in de WRA of enige andere regeling accountants betreffend aan regels van materieel tuchtrecht. In artikel 33 WRA zijn drie klachtgronden zijn geformuleerd. Een klacht kan berusten op:

- misslagen van RA's in de uitoefening van hun beroep,

241. JT 2002-21, 22, 23, JT 2003 – 11, 48, JT 2004-22.
242. Hulshoff Pol, 2000, p.59.
243. Hulshoff Pol, 2000, p.61.

- inbreuken op de verordeningen van de Orde,
- inbreuken op de eer van de stand.

Hiermee is een zeer ruime grondslag voor klachten gegeven. Die ruimte wordt in de uitspraken van de RvT bevestigd.[244] Geen van de bepalingen van de WRA of de GBR is tuchtrechtelijk gesanctioneerd. Opvallend is eveneens dat in de WRA en in de GBR gehanteerde begrippen als bijvoorbeeld "eer van de stand" of "onpartijdigheid" inhoudelijk niet zijn uitgewerkt. Het gevolg is dat de normen aan de hand waarvan de RvT toetst open normen zijn, wat de grondslag voor klachten nog ruimer maakt dan hiervoor aangegeven.

Artikel 34 van de WRA geeft een opsomming van de maatregelen die door het berechtende college kunnen worden opgelegd:

- een schriftelijke waarschuwing,
- een schriftelijke berisping,
- schorsing als RA voor maximaal zes maanden;
- doorhaling van de inschrijving in het in artikel 55 bedoelde accountantsregister;
- gehele of gedeeltelijke openbaarmaking van de uitspraak.

De Raden van tucht en het College zijn, bij gegrondbevinding van een klacht, niet verplicht een van de genoemde maatregelen op te leggen. Een zaak wordt door de RvT in behandeling genomen als er een klacht is ingediend, ambtshalve, dan wel op verzoek van het Bestuur van het NIVRA.[245] Op een tuchtrechtelijke procedure zijn de beginselen van verschoning en wraking van toepassing. Betrokkene dient te worden gehoord, althans bij aangetekende brief te worden opgeroepen. Hij kan zich laten bijstaan door een advocaat. De zittingen zijn openbaar, tenzij de Raad of het College gewichtige redenen aanwezig achten die dwingen tot behandeling met gesloten deuren. Getuigen en deskundigen kunnen door de raad worden opgeroepen. De officier van justitie kan op verzoek van de Raad getuigen en deskundigen dagvaarden, wat leidt tot een verplichting om te verschijnen, en eventueel dagvaarden met een bevel medebrenging. De uitspraken van de Raad en College zijn met redenen omkleed en worden in het openbaar uitgesproken.

De tuchtrechtspraak in zijn huidige vorm blijft niet bestaan. De Raden van Tucht worden vervangen door de Accountantskamer, het CBB blijft de aangewezen appelinstantie. Voor door de AFM opgelegde bestuurlijke boetes is de rechtbank Rotterdam de aangewezen beroepsinstantie; het CBB is ook hier de appelinstantie. Een wetsvoorstel tuchtrechtspraak voor accountants is in behandeling bij de Tweede Kamer. Dit wetsvoorstel zal ik in Hoofdstuk 5 bespreken. Voor misslagen in zijn beroepsuitoefening kan de accountant niet alleen voor de tuchtrechter worden gedaagd. Hij kan ook in bestuursrechtelijke, strafrechtelijke en civielrechtelijke zin ter verantwoording worden geroepen. Daarmee beantwoord ik een vraag die ik eerder gesteld heb. De toetsingskaders op grond van de GBR kunnen in civielrechtelijke zin vertaald worden.

244. In JT 2000-32 overweegt de Raad dat het niet vereist is dat in een tuchtprocedure in het klaagschrift wordt aangegeven op grond van welk artikel van de GBR de klacht wordt ingediend.

245. Hulshoff Pol, 2000, p.67, artikel 40.1 WRA.

Een gebrek aan deugdelijke grondslag kan in civilibus resulteren in wanprestatie terwijl een inbreuk op de eer van de stand in een zaak op grond van onrechtmatige daad kan verkeren. In paragraaf 4.7 – 4.8 zal ik hierop nader ingaan.

4.2. Tuchtrecht voor forensisch accountants en artikel 6 EVRM.

Gelet op de organisatie van de tuchtrechtspraak voor RA's in eerste en tweede aanleg én de in het kader van een tuchtrechtelijke procedure op te leggen maatregelen doet de vraag zich voor of op deze vorm van rechtspraak de bepalingen van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM), vooral artikel 6, van toepassing zijn. In zijn proefschrift heeft De Doelder deze vraag voor wat betreft de tuchtrechtspraak van advocaten, notarissen en medici gesplitst in twee deelvragen.

1. Valt het tuchtrecht te begrijpen onder 'vaststellen van burgerlijke rechten en verplichtingen'?[246] en
2. Valt het tuchtrecht te begrijpen onder 'criminal charge'? [247]

Ter beantwoording van deze vragen onderzoekt De Doelder de ontwikkeling van de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) om voor beantwoording van de eerste vraag uit te komen bij de zaak König.[248]

> "Het Europese Hof, dat voltallig over deze zaak oordeelde, wees in zijn overweging nog op de hierboven gememoreerde arresten in de zaken Ringeisen en Engel e.a. Met name werd nog eens vastgesteld 'that the concept of "civil rights and obligations" is 'autonomous' en dat 'it is not necessary that both parties to the proceedings should be private persons'. Vervolgens stelde het Hof, geheel in de lijn van de vorige beslissingen: 'All that is relevant under Article 6 § 1 of the Convention is the fact that the object of the cases in question is the determination of rights of a private nature'.[249]

Als algemene lijn in de jurisprudentie van het EHRM ziet De Doelder dat, indien een tuchtrechtelijke sanctie inhoudt dat betrokkene voor kortere of langere tijd de bevoegdheid wordt ontzegd zijn beroep uit te oefenen, de (tuchtrechtelijke) procedure dient te voldoen aan de bepalingen van artikel 6, eerste lid, van het EVRM. Daarnaast valt het tuchtrecht aan te merken als een twistgeding. Een belangrijk op grond van de jurisprudentie van het EHRM gevormd criterium voor de toepasbaarheid van artikel 6 op de tuchtrechtspraak is het antwoord op

246. De Doelder, 1981, p.50.

247. De Doelder, 1981, p.59.

248. De Doelder, 1981, p. 55, 56. Deze zaak betrof een kwestie van medisch tuchtrecht. De bevoegdheid om een particuliere kliniek te exploiteren werd ingetrokken nadat betrokkene 'onwaardig was bevonden het artsenberoep verder uit te oefenen.' Het tegen deze intrekking ingestelde beroep was na 6 jaar nog niet behandeld.

249. De Doelder, 1981, p.56.

de vraag of het resultaat van de procedure beslissend is voor privaatrechtelijke rechten en verplichtingen. Volgens De Doelder leidt dit tot de volgende vaststelling:

> "Op grond van bovenstaande is de conclusie, dat slechts wanneer een - in dit geval administratiefrechtelijke – beslissing (hoe dan ook door de nationale wetgever benoemd) geen invloed heeft op enige in de wet geregelde privaatrechtelijke verhouding van privé-personen ten opzichte van elkaar of de overheid, art. 6 van het verdrag niet van toepassing is".[250]

Gelet op de maatregelen die de Raden van Tucht en het College aan accountants in het kader van een tuchtrechtelijke procedure kunnen opleggen dient nagegaan te worden of van die maatregelen gezegd kan worden, dat zij van invloed kunnen zijn op een 'civil right'.

Het beroep van accountant is, evenals dat van medici, advocaten en notarissen, in de wet geregeld. Voor ieder van deze beroepsgroepen bestaat een wettelijk geregelde vorm van tuchtrechtspraak. Met betrekking tot advocaten, notarissen en medici is artikel 6 van het EVRM op de tuchtrechtelijke procedure van toepassing, zeker indien aan betrokkene de maatregel van tijdelijke of blijvende ontzetting uit het ambt wordt opgelegd. Van lichtere maatregelen, zoals bijvoorbeeld een schriftelijke waarschuwing of berisping, is dit op grond van jurisprudentie van het EHRM,[251] niet zonder meer aannemelijk. Er immers pas dan sprake van het vaststellen van burgerlijke rechten en verplichtingen, indien de uitkomst van een procedure direct beslissend is voor een burgerlijk recht. Dit wordt bevestigd door de uitspraak van de RvT Den Haag, gepubliceerd onder JT 2001-34

> "De Raad van Tucht overweegt dat het recht op uitoefening van het beroep van registeraccountant een burgerlijk recht is in de zin van artikel 6, lid 1, EVRM. Dit betekent dat het in artikel 6 EVRM gestelde met betrekking tot een behandeling binnen een redelijke termijn op dit geding van toepassing is" [252].

Een ieder heeft er recht op dat zijn zaak binnen een redelijke termijn door een rechter wordt behandeld. In strafzaken is dit beginsel zo ver tot ontwikkeling gekomen dat de Hoge Raad[253] in zijn uitspraak van 3 oktober 2000 aanwijzingen heeft gegeven volgens welke het beginsel van de redelijke termijn dient te worden verstaan. In andere rechtsgebieden is die ontwikkeling nog niet zo ver. Het fair trial beginsel werd in JT 2002-21 als beginsel van tuchtrechtelijk procesrecht door de RvT aangenomen. In die zaak overwoog de Raad overwoog dat de beginselen van een goede procesvoering, voortvloeiend uit het fair trial beginsel van artikel 6 EVRM, zich ertegen verzetten dat ter onderbouwing van een klacht een stuk wordt gebruikt, dat als onrechtmatig verkregen kan worden beschouwd.

---

250. Idem, p.52.

251. Onder meer: EHRM 23 oktober 1985, *NJ* 1986, 102 (Benthem).

252. JT 2001-34. Deze uitspraak is in lijn met de uitspraak van de RvT Amsterdam, gepubliceerd onder JT 2000-32 waarin de Raad stelt dat artikel 6 EVRM van toepassing is op een tuchtprocedure als de onderhavige. Zie ook: JT 2000-32, JT 2001-34, JT 2002- 22, 23, JT 2003- 11, 38, 48, 49.

253. HR 03-10-2000, *NJ* 2000, 721.

Aan accountants kan in het kader van een tuchtrechtelijke procedure een aantal maatregelen worden opgelegd, variërend van een schriftelijke waarschuwing tot blijvende doorhaling van inschrijving in het accountantsregister. Er bestaat echter een zodanig verschil tussen de beroepsmatige positie van accountants en notarissen enerzijds en die van advocaten en medici anderzijds, dat ieder van de in het kader van een tuchtrechtelijke procedure op te leggen maatregelen onder de werking van artikel 6 EVRM, waar het gaat om het vaststellen van burgerlijke rechten en verplichtingen, valt. Dat verschil bestaat hierin, dat voor een aantal in de wet voorgeschreven handelingen betrokkenen verplicht zijn zich tot vertegenwoordigers van die beroepsgroep te wenden. Voor overdracht van onroerend goed bijvoorbeeld kan men niet zonder notaris en voor een in de wet verplicht gestelde controle op een jaarrekening kan men zich tot niemand anders dan een RA wenden. Met betrekking tot medici en advocaten, maar alleen die advocaten die niet tevens procureur zijn,[254] bestaat een dergelijke wettelijke verplichting niet. Bij het maken van een keus voor een bepaalde accountant of een accountantskantoor speelt de naam van betrokkene een rol én het vertrouwen dan men in die persoon of organisatie meent te kunnen stellen. Indien de naam van een accountant is aangetast door een tegen hem gevoerde procedure en/of een opgelegde maatregel anders dan schorsing of doorhaling, heeft dat directe invloed op zijn maatschappelijk functioneren. Het noodzakelijke vertrouwen is geschaad.[255] Daarbij komt dat als aanvullende maatregel de tuchtcolleges kunnen bepalen dat hun uitspraken openbaar worden gemaakt. Niet dat dat vaak voorkomt, maar het is een mogelijkheid waarmee accountants, indien zij in een tuchtrechtelijke procedure betrokken raken, rekening moeten houden. In de memorie van antwoord bij de WRA wordt openbaarmaking aangeduid als een bijkomende tuchtrechtelijke maatregel die haar zwaarte hieraan ontleent dat, anders dan in gepubliceerde jurisprudentie, in een openbaarmaking de identiteit van betrokkene niet wordt verhuld.[256]

Resumerend kan gesteld worden dat het effect van de tuchtrechtelijke maatregelen die aan een accountant kunnen worden opgelegd van een zodanige invloed kunnen zijn op zijn maatschappelijk functioneren, dat deze als een aantasting van zijn burgerlijke rechten en verplichtingen kunnen worden beschouwd. In JT 2000-32 formuleert de Raad van Tucht het kort en bondig.

> "De Raad stelt voorop dat artikel 6 EVRM op een tuchtprocedure als de onderhavige van toepassing is."

---

254. Stein & Rueb, 2002, p. 70-72.

255. Hoezeer dat geschade vertrouwen een rol speelt bleek tijdens de jaarvergadering 2003 van het NIVRA. Een kort verslag van deze bijeenkomst in een landelijk dagblad onder de kop: "buitenwacht kritisch over inspanningen van accountants" opent als volgt:

> "De registeraccountants wanen zichzelf weer op de goede weg terug met de maatregelen die getroffen zijn na alle financiële schandalen, maar de buitenwacht vindt dat er nog veel meer moet veranderen."

Financiële Telegraaf, 26 november 2003.

256. Hulshoff Pol, 2000, p.66.

Nu artikel 6 EVRM op tuchtrechtelijke procedures tegen accountants voor wat betreft het vaststellen van burgerlijke rechten en verplichtingen van toepassing is, dient de tweede deelvraag zoals De Doelder met betrekking tot de kwalificatie als 'criminal charge' heeft geformuleerd nader onderzoek.

Ter beantwoording van de vraag of een tuchtrechtelijke, administratiefrechtelijke, fiscaalrechtelijke procedure moet worden gekwalificeerd als een 'criminal charge' zoals bedoeld in artikel 6 EVRM, toetst het EHRM aan drie criteria:[257]

. de plaats van het delict binnen de context van de nationale regelgeving,

. de aard van het delict,

. de straf die op het delict staat.[258]

Volgens Cleiren en Nijboer[259] is het eerste criterium niet van grote zelfstandige betekenis en krijgt het alleen dan enig belang, indien het in samenhang met de andere criteria moet worden bezien ter beoordeling van de vraag of een procedure als strafrechtelijk moet worden aangemerkt.

Volgens De Doelder komt van de vormen van tuchtrecht in Nederland slechts het tuchtigingsrecht in aanmerking voor toetsing aan het criterium 'criminal charge',[260] dat vanwege de vrijwillige aanwezigheid in de groep gerelateerd aan de op te leggen sancties, die vrijheidsbeneming kunnen inhouden. De vraag die naar voren komt is, waar de grens tussen zware en niet of minder zware sancties moet worden getrokken. Volgens Cleiren en Nijboer is artikel 6 van toepassing op een tuchtrechtelijke procedure, indien het delict wordt bedreigd met een punitieve sanctie en kan worden beschouwd als ingrijpend. Cleiren en Nijboer zien, in navolging van het EHRM vrijheidsbeneming als een ingrijpende sanctie.[261] In zijn algemeenheid is (nog) niet duidelijk welke andere sancties dan vrijheidbenemende als zodanig ingrijpend kunnen worden gezien dat zij kunnen worden beschouwd als een 'criminal charge' zoals bedoeld in artikel 6 EVRM.

Kijkend naar het tuchtrecht voor accountants in Nederland kan een ingediende klacht en de daarop volgende tuchtrechtelijke procedure op het eerste gezicht niet worden gezien als een 'criminal charge' zoals bedoeld in artikel 6 EVRM. De WRA en de daarvan afgeleide GBR hebben slechts op een kleine groep betrekking. Klachten worden voor het overgrote deel

---

257. Deze criteria zijn door het Hof neergelegd in zijn uitspraak van 21 februari 1984, NJ 1988, 937. Zie ook: Cleiren & Nijboer, 2003, (T&C *Sv*), art. 6 EVRM, aant. 2d.

258. De Doelder formuleert deze criteria iets anders:
a. Zijn de mogelijke reacties op het gedrag in de betreffende staat van strafrechtelijke aard, tuchtrechtelijke aard of van beide?
b. Wat is de aard van de beschuldiging?
c. Wat is de ernst van de mogelijk op te leggen straf?
De Doelder, 1981, p. 62.

259. Cleiren & Nijboer, 2003, (*T&C* Sv), art. 6 EVRM, aant. 2d.

260. De Doelder, 1981, p.62.

261. Cleiren & Nijboer, (*T&C Sv*), 2003, art. 6 EVRM, aant. 2d.

ingediend door cliënten van accountants die van oordeel zijn, dat de betrokken accountant niet heeft gehandeld zoals hij had behoren te doen. Om die reden is de aard van de klachten is meer civielrechtelijk dan strafrechtelijk van aard. De maatregelen die in het kader van een tuchtrechtelijk procedure kunnen worden opgelegd, zijn niet van vrijheidsbenemende aard. Alleen al op die grond kan worden gezegd, dat artikel 6 EVRM, voor zover het de criminal charge betreft, niet van toepassing is op deze tuchtrechtelijke procedure.

In de zaken Weber[262] en Demicoli[263] heeft het EHRM aangenomen, dat een sanctie als ingrijpend kan worden beschouwd, indien deze vrijheidsbeneming mogelijk maakt. Gelet op de ontwikkelingen in de rechtspraak van het EHRM behoeft deze invulling niet de laatste te zijn. Het komt mij voor, dat de tuchtrechtelijke maatregel van doorhaling van inschrijving in het accountantsregister voor de betrokkene kan worden gezien als een zeer ingrijpende maatregel. Een doorhaling van de inschrijving van de accountant wordt volgens de MvT bij het voorstel WTA[264] door het kabinet gezien als een zeer zware sanctie. Gelet op de zwaarte van die sanctie zou, naar mijn oordeel, deze tuchtrechtelijke procedure kunnen worden beschouwd als een 'crimainal charge' in de zin van artikel 6 EVRM.

4.3. Bespreking van een selectie van tuchtrechtelijke uitspraken.

De Raden van Tucht en het CBB hebben in hun uitspraken invulling gegeven aan de in de GBR neergelegde soms vage normen. De tuchtrechtelijke uitspraken worden door het NIVRA losbladig uitgegeven onder de titel "Jurisprudentie Tuchtrechtspraak", waarbij de uitspraken worden aangeduid met JT, jaartal en nummer. De 'zuilen' die het accountantsberoep dragen zijn onpartijdigheid, onafhankelijkheid, deugdelijke grondslag en deskundigheid. Deze kwaliteiten hebben een rol gespeeld in de evaluatie van de WRA en spelen, gelet op de ontwikkelingen op Europees niveau[265] en gelet op de brief van de minister van Economische Zaken aan de Voorzitter van de Tweede Kamer van november 2001 nog steeds een belangrijke rol in de discussie over de toekomst van het accountantsberoep. De bespreking van de tuchtrechtelijke uitspraken zal ik dan ook beperken tot deze onderwerpen, zij het dat er een ander fundamenteel beginsel is dat niet buiten bespreking kan blijven. Artikel 5 van de GBR spreekt over de 'eer van de stand' waaraan iedere accountant gebonden is en het voorkomen van inbreuken op dat beginsel vormt, gelet op artikel 33 WRA, een van de doelstellingen van de tuchtrechtspraak.

De benadering van deze jurisprudentie is concluderend van aard. Oorspronkelijk heb ik alle onderzochte uitspraken beschreven, maar vanwege de beperking van de omvang van dit proefschrift heb ik deze beschrijvingen niet toegevoegd.

262. EHRM 22 mei 1990, Publ. ECHR series A, vol. 177.

263. EHRM 27 augustus 1991, Publ. ECHR series A vol. 210.

264. Kamerstukken II, 2003/ 04, 29658, nr. 3, p. 29.

265. Gelet op het Groenboek van de Europese Commissie en het Consultive paper on the Statutory Auditor's Independence in the EU.

4.3.1. De eer van de stand in de tuchtrechtspraak.

Artikel 5 van de GBR luidt:

> "De registeraccountant onthoudt zich van al hetgeen schadelijk is voor de eer van de stand der registeraccountants."

Uitgangspunt bij de bespreking van de uitspraken van de raden van tucht en het CBB is of aan de hand van die uitspraken de juridische positie van de accountant nader kan worden geduid. Met betrekking tot het beginsel van de eer van de stand, dat inhoudelijk is besproken in hoofdstuk 1.3.2., heeft zich het volgende beeld ontwikkeld.

In JT 2000-3 overweegt de RvT[266] als volgt:

> "voor het overige deel van de klacht zijn geen feiten aannemelijk gemaakt op grond waarvan kan worden geoordeeld dat klager als registeraccountant is opgetreden. Dat leidt ertoe dat alleen nog de vraag voorligt of het handelen van betrokken accountant schadelijk is voor de eer van de stand."

Een soortgelijke overweging is ook te vinden in JT 2000-27:

> "Naar het oordeel van de RvT is niet aannemelijk gemaakt dat betrokkene in het geheel heeft opgetreden als RA; evenmin heeft hij klager benaderd als RA. Een en ander leidt ertoe dat de vraag overblijft of het mede in de klacht besloten liggende verwijt dat het handelen van betrokkene schadelijk is geweest voor de eer van de stand ook tuchtrechtelijk verwijtbaar is."

Buiten de normen die wet- en regelgeving stellen aan de uitoefening van het beroep van accountant bestaat er nog een niet nader gedefinieerde norm, 'de eer van de stand' die kan worden ingeroepen als een accountant zich niet heeft gedragen "zoals een accountant zich behoort te gedragen". Die gedragingen kunnen vallen binnen de beroepsuitoefening, een RA treedt op als accountant of als openbaar accountant, maar kunnen ook daarbuiten vallen, bijvoorbeeld een accountant geeft belastingadviezen. Waar accountants niet als zodanig hebben opgetreden, kan hun handelen toch schadelijk zijn voor de eer van de stand. Dat beeld komt overeen met de aard van een groot aantal klachten. In veel situaties wordt over accountants geklaagd, terwijl zij optreden als aandeelhouder of eigenaar van rechtspersonen of als zij betrokken zijn bij de advisering in zaken. Een aantal klachten heeft betrekking op het handelen van accountants als forensisch accountant. De RvT Amsterdam achtte de eer van de stand geschonden, omdat een accountantskantoor, nadat een van de cliënten uit onvrede over de kwaliteit van de verrichte werkzaamheden de relatie met dit kantoor had afgezegd, niet adequaat reageerde bij de afhandeling van een nog openstaande declaratie. Brieven werden niet of niet tijdig beantwoord en voor het overige toonden de door het kantoor wel beantwoorde

266. Bij de bespreking van deze jurisprudentie maak ik geen onderscheid tussen de uitspraken van de RvT Amsterdam en de RvT Den Haag.

brieven niet de wil het declaratiegeschil op te lossen.[267] Het is niet van belang in welke functie een accountant optreedt:

> "Het College stelt allereerst vast dat de klacht geen betrekking heeft op een optreden van betrokkene als (openbaar) accountant maar op zijn gestelde handelen als voorzitter van de raad van bestuur van XYZ. Zoals de Raad heeft overwogen, impliceert dit dat slechts ter beoordeling staat of betrokkene artikel 5 GBR heeft overtreden……… De stelling van klager, inhoudende dat betrokkene heeft bevorderd dat de accountants van XYZ zich onttrekken aan de GBR door op te treden als management consultant, stuit af op het voorgaande en ziet er voorts aan voorbij dat artikel 5 GBR onverkort van toepassing is op een registeraccountant die optreedt als management consultant."[268] (zie ook JT 2003-52)

Het CBB neemt een schending van de eer van de stand ook aan, indien een accountant zich onvoldoende vergewist van de aard van de opdracht die hij aanvaardt. Al doende schept het College een verband tussen een zorgplicht voor accountants enerzijds en de eer van de stand anderzijds, waarbij het College het voorwaardelijk opzet op het niet voldoende schatten van dit risico aanneemt.

> "Het College stelt voorop dat een registeraccountant niet betrokken behoort te zijn bij constructies waarmee wordt beoogd of mede wordt beoogd wettelijke voorschriften te ontduiken of die onderdeel uitmaken van een geheel van transacties dat op zodanige ontduiking is gericht. De registeraccountant dient daarom terughoudendheid te betrachten bij het verlenen van medewerking aan constructies als aan de orde bij de beoordeelde gedraging, die er op zijn gericht de identiteit van de werkelijke koper te verhullen en waarbij dientengevolge niet is uitgesloten dat daarvan ontduiking, al dan niet met medeweten van de verkoper of de werkelijke koper, het oogmerk is. Alvorens over te gaan tot het verlenen van medewerking aan een dergelijke constructie dient een registeraccountant zich terdege ervan te vergewissen dat het risico dat wetsontduiking daarvan (mede) het oogmerk is, zich niet voordoet. Indien hij hieromtrent redelijkerwijs onvoldoende zekerheid heeft verkregen, dient hij bedoelde medewerking niet te verlenen. Doet hij dit niet, dan wekt hij daarmee de indruk aan de mogelijkheid dat het bovenomschreven risico zich zal voordoen niet zwaar te tillen. Aldus wordt schade toegebracht aan de eer van de stand der registeraccountants."[269]

Het College formuleert uiteindelijk een grondregel met betrekking tot de toetsingsmogelijkheden aan artikel 5 GBR.

> "De enkele omstandigheid dat sprake is van een registeraccountant brengt mee dat artikel 5 GBR van toepassing is zodat de Raad gedragingen van registeraccountants, ongeacht de functie waarin zij optreden, kan beoordelen met toepassing van laatstgenoemde bepaling."[270]

---

267. JT 2002-44.

268. JT 2002-29.

269. JT 2001-12.

270. JT 2003-3.

De vraag is of in JT 2000-30 als uitzondering beschouwd dient te worden. De RvT oordeelt in die uitspraak als volgt:

> "De handelingen van betrokkenen bij het uitbrengen van de tweede jaarrekening dienen niet als handelingen van RA's te worden gezien zodat van schending van artikel 5 GBR geen sprake kan zijn."

De RvT geeft duidelijk aan binnen welk kader deze uitspraak gezien dient te worden. Het betreft een interne aangelegenheid binnen een accountantsmaatschap. Gelet op de consequente wijze waarop in de tuchtrechtspraak het 'restnormuitgangspunt' wordt toegepast én gelet op de wijze waarop de RvT in deze zaak haar beslissing heeft geformuleerd, behoort deze zaak naar mijn oordeel tot de categorie zaken die door A-G Keizer in zijn conclusie bij Hoge Raad van 14 oktober 2003[271] heeft getypeerd als:

> "zo uitzonderlijk, dat het op zichzelf geen algemene uitzonderingsregel kan opleveren."

Het zijn van registeraccountant is voldoende om gedragingen van betrokkene langs de meetlat van artikel 5 GBR te leggen. Of dit is ongeacht de aard van de gedraging blijkt uit de besproken zaken niet. In JT 2003-52 wordt de algemene lijn uit eerdere jurisprudentie bevestigd, maar wordt een nuance aangebracht in de wijze waarop het optreden van een accountant in een andere functie moet worden beoordeeld.

> "Naar het oordeel van het College kan niet als algemene zorgvuldigheidseis worden gesteld dat een registeraccountant die niet optreedt als accountant, maar als interim-manager, voordat hij rapporteert aan de kredietverstrekker van de instelling waar hij werkzaam is, de meest betrokken persoon of personen binnen die instelling in kennis stelt van de voorgenomen rapportage en hem/hen de gelegenheid biedt daarop te reageren".[272]

Volgens het College kan in deze zaak niet worden staande gehouden, dat betrokkene zijn rapportage eerst aan klaagster kenbaar had moeten maken. Het ging de bank er juist om informatie over de kredietwaardigheid van klaagster te verkrijgen buiten klaagster om. Met betrekking tot de bewoordingen in een van de rapporten geeft het College aan dat deze zakelijker hadden kunnen zijn, maar dat aan betrokkene, omdat hij niet optrad als accountant, minder vergaande zorgvuldigheidseisen kunnen worden gesteld dan aan een accountant die als zodanig rapporteert. Volgt verwerping van het beroep.

Hoewel ik de tuchtrechtelijke uitspraken uit 2004 niet in mijn onderzoek heb betrokken vind ik het met het oog op het hiervoor besprokene van belang hier een uitspraak uit 2004[273] op te nemen. In deze zaak zijn op verzoek van partijen twee accountants door de Ondernemingskamer benoemd als bindend adviseur. Bij de RvT wordt een klacht ingediend omdat deze accountants als bindend adviseur fouten zouden hebben gemaakt bij een waardebeoordeling. De RvT overweegt het volgende:

---

271. HR 20-10-2003, *JOL* 2003-51.

272. JT 2003-52.

273. JT 2004-39.

> "De beoordeling van de inhoud van rapporten van bindend adviseurs, of van de wijze waarop zij hun werkzaamheden hebben verricht, ook al zijn zij (register)accountants, behoort niet tot de bevoegdheid van de Raad van Tucht. *Het karakter van de werkzaamheden van bindend adviseurs brengt voorts mee dat de werkzaamheden die een registeraccountant als bindend adviseur verricht, niet kunnen worden aangemerkt als te zijn verricht in de hoedanigheid van openbaar accountant in de zin van de GBR-1994.*(curs. HdG) De tuchtrechtelijke beoordeling van zulke werkzaamheden is als gevolg van het bepaalde in art. 4 van de GBR-1994 mitsdien beperkt *tot de vraag of er sprake is van gedragingen die aan de betrokkene persoonlijk kunnen worden toegeschreven welke schadelijk zijn voor de eer van stand der registeraccountants als bedoeld in art.5 van de GBR-1994.*" (curs. HdG)

Artikel 5 van de GBR gaat op voor alle accountants, ongeacht de hoedanigheid waarin zij optreden. Het maatschappelijk verkeer mag te allen tijde van een accountant verwachten, dat hij handelt in overeenstemming met de eer van de stand. De laatst besproken klacht (bindend adviseurs) en ook JT 2003-52 wekken de indruk dat de absolute werking van het beginsel van de eer van de stand in de tuchtrechtspraak enigszins wordt genuanceerd.

4.3.2. Het begrip "onpartijdigheid" in de tuchtrechtspraak.

De eis van onpartijdigheid, ook wel verstaan als de eis van objectiviteit[274] houdt in, dat de accountant in het geven van zijn oordeel noch vooringenomen is noch daarin wordt geleid door persoonlijke belangen dan wel dat hij eenzijdig is beïnvloed door het standpunt van een bij de verantwoording betrokken partijen.

Artikel 9 van de GBR luidt:

> "1. De registeraccountant is onpartijdig in zijn oordeel.
> 2. Indien de registeraccountant een bijzonder belang vertegenwoordigt, is hij gehouden ervoor zorg te dragen dat zulks aan betrokkene kenbaar is.
> 3. Het is de registeraccountant verboden een verklaring te geven aangaande een verantwoording die door of mede door hemzelf, zijn echtgenoot, een persoon tot wie hij anderszins in een nauwe persoonlijke relatie staat of een persoon met wie hij onder gemeenschappelijke naam optreedt, wordt afgelegd."

Gelet op artikel 9, lid 2 van de GBR is de accountant gehouden een bijzonder belang altijd kenbaar te maken. In de tuchtrechtspraak wordt aan die norm streng de hand gehouden. Gelet op de door mij onderzochte jurisprudentie is de conclusie gerechtvaardigd, dat schending van het beginsel van onpartijdigheid zich voornamelijk voordoet als een accountant niet duidelijk genoeg is over zijn positie, met name zijn verhouding tot betrokken partijen, waaronder begrepen het vertegenwoordigen van een bijzonder belang (veelal een niet gekend partijbelang). In JT 2002-15 kwalificeert het CBB artikel 9 als een zorgvuldigheidsnorm die een accountant dwingt tot verschaffen van duidelijkheid over zijn positie, zelfs als zijn positie voor alle be-

274. Frielink & Schilder, 1999, p. 52.

trokkenen volledig transparant is. Artikel 9 dwingt een accountant tot transparantie over zijn positie en zijn wijze van onderzoek. Situaties die ook leiden tot schending van het beginsel van onpartijdigheid zijn immers:

- het onvoldoende kenbaar maken wat voor soort onderzoek door de accountant wordt uitgevoerd,
- het onvoldoende gelijktijdig informeren van alle betrokkenen bij een onderzoek over de stand daarvan,
- het onvoldoende helder maken welke andere dan eigen onderzoeksbronnen in een rapport zijn betrokken,
- het te weinig kritische afstand nemen van een onderzoeksopdracht waaronder ook begrepen het uitvoeren van een opdracht die niet volgens de beginselen van de GBR kan worden uitgevoerd.

Bijzonder is de uitspraak, dat schending van dit beginsel door de RvT werd aangenomen niet alleen op grond van de klacht, maar vooral op de houding van de betrokken accountant ten tijde van de behandeling van die klacht. Een punt van aandacht is dat, gelet op de verschillen tussen enkele uitspraken van de RvT en het CBB, het onderscheid tussen de normen van onpartijdigheid en deugdelijke grondslag klein, zo niet marginaal genoemd kan worden. De RvT kwalificeert een gedraging als een schending van het beginsel van onpartijdigheid, terwijl het CBB diezelfde gedraging kwalificeert als een gebrek aan deugdelijke grondslag. (JT 2002-45)

Het maatschappelijk verkeer mag van een accountant verwachten, dat hij in relatie met een cliënt altijd ultieme duidelijkheid verschaft over zijn positie en over omstandigheden die op die positie van invloed kunnen zijn. Of een accountant dit altijd kan, is de vraag. In een aantal van de hiervoor besproken zaken blijkt dat een accountant vanwege de aard van zijn opdracht niet volledig openheid van zaken kan geven. Dit geldt in versterkte mate voor forensisch accountants die uit de aard van de aan hen verstrekte opdrachten vaak het doel van hun onderzoek niet kenbaar kunnen maken. In die situaties dwingt volgens de huidige jurisprudentie de zorgvuldigheidseis zoals neergelegd in artikel 9 GBR tot het niet uitvoeren van die opdracht. Mogelijk dat JT 2003-52 enige relativering in dit strikt gehanteerde uitgangspunt brengt; de aard van de opdracht kan verhinderen dat de onderzoekende accountant zijn bevindingen eerst ter kennis brengt van de onderzochte persoon.

4.3.3. Het begrip "onafhankelijkheid" in de tuchtrechtspraak.

Het onafhankelijkheidsvereiste is neergelegd in artikel 24 van de GBR. Het eerste lid van dit artikel luidt:

> "1 De registeraccountant is onafhankelijk van zijn opdrachtgever en van degene omtrent wiens aangelegenheden hij verklaringen geeft, alsmede van degene die belangen heeft bij of afhankelijk is van een van hen of beiden.

2 De registeraccountant draagt er zorg voor dat de onafhankelijkheid van zijn optreden niet door financiële belangen of andere belangen van derden kan worden aangetast.
3 Het is de registeraccountant verboden een verklaring af te geven aan of aangaande een verantwoording van degene van wie hij duurzaam in overwegende mate afhankelijk is voor zijn inkomensvorming.
4 Het is de registeraccountant verboden een verklaring te geven indien de verantwoording wordt afgelegd door of mede door een natuurlijke of rechtspersoon waartoe hijzelf, zijn echtgenoot, een persoon tot wie hij anderszins in een nauwe persoonlijke relatie staat, degene met wie hij onder gemeenschappelijke naam optreedt, of enige persoon tot wie hij in gezagsverhouding staat, in een betrekking staat die een aanmerkelijk financieel belang meebrengt.
5 Het is de registeraccountant verboden provisie dan wel vergoedingen die afhankelijk zijn van de uitkomst van de arbeid te bedingen of te aanvaarden.[275]"

In vier jaar tuchtrecytspraak die ik heb onderzocht, is er 25 keer geklaagd over schending van het beginsel van onafhankelijkheid; in 9 zaken werd die schending door de RvT of het College aangenomen. In veel klachten wordt een schending van het beginsel van onafhankelijkheid in een adem genoemd met een schending van het beginsel van onpartijdigheid en/of het gebrek aan deugdelijke grondslag. In JT 2001-35 combineert de RvT verschillende beginselen door te overwegen dat door het doen van uitlatingen waaraan deugdelijke grondslag ontbrak de betrokken accountant zich niet onafhankelijk heeft opgesteld, zoals de Raad ook al had overwogen in JT 2000-32. Ook het gebruik van eenzijdige informatie en het inbrengen van financiële gegevens in een onderzoek zonder die gegevens voldoende te hebben geverifieerd, leiden tot een schending van het beginsel van onafhankelijkheid. De drie klachten in 2003 op dit punt zijn alledrie gegrond verklaard. Het betreft zaken die, qua inhoud van de klacht, gekopieerd hadden kunnen zijn uit de GBR: twee maal financiële afhankelijkheid van een organisatie waarover een goedkeurende verklaring werd afgegeven en het als accountant optreden voor een organisatie waarin een kantoorgenoot een belang heeft. De normen van onpartijdigheid en onafhankelijkheid liggen erg dicht bij elkaar; in JT 2001-43 spreekt de RvT over schending van artikel 9 (onpartijdigheid) terwijl er werd geklaagd over schending van artikel 24 (onafhankelijkheid).

Nu de RvT, zij het slechts in een zaak, het ontbreken van deugdelijke grondslag beschouwt als schending van het beginsel van onafhankelijkheid, ontstaat het beeld dat onpartijdigheid, onafhankelijkheid en deugdelijke grondslag de polen vormen van een spanningsveld waarbinnen over een gedraging van een accountant kan worden geklaagd en schending van een van die beginselen, afhankelijk van de feitelijke accenten in die zaak, door de tuchtrechtspraak wordt aangenomen. Nu zowel de RvT als het CBB over zaken feitelijk oordelen, kunnen daardoor verschillen ontstaan tussen uitspraken van deze colleges.

275. NIVRA, 2000, p. 45.

In artikel 24 GBR worden een aantal situaties opgesomd die de onafhankelijkheid van de accountant aantasten. Het gaat om financiële afhankelijkheid en relationele (ook in zakelijk opzicht) afhankelijkheid. Op zich genomen concrete en goed herkenbare situaties. Gelet op de hiervoor besproken jurisprudentie kent dit artikel een hoge graad van abstractie. Onafhankelijkheid wordt ook aangenomen indien aspecten van onpartijdigheid of gebrek aan deugdelijke grondslag een rol spelen of als schending van de eer van de stand aannemelijk is. Waar financiële afhankelijkheid[276] wordt gezien als de grootste bedreiging van de onafhankelijkheid van de accountant, komt dit niet pregnant naar voren uit de jurisprudentie tuchtrechtspraak. Waar er sprake is van onpartijdigheid betreft het de positie van de accountant ten opzichte van meerdere partijen in één en dezelfde kwestie; waar het gaat om onafhankelijkheid betreft het de verhouding tussen de accountant en één partij. De situatie is voorstelbaar dat een accountant, in betrekking met meerdere partijen als gevolg van zijn afhankelijkheid van één van de partijen zijn onpartijdigheid ten opzichte van de andere partijen verliest.

4.3.4. Het begrip "deugdelijke grondslag" in de tuchtrechtspraak.

Artikel 11 van de GBR heeft betrekking op de deugdelijke grondslag. Dit artikel luidt:

> "1. De registeraccountant doet slechts mededelingen omtrent de uitkomst van zijn arbeid voor zover zijn deskundigheid en de door hem verrichte werkzaamheden daarvoor een deugdelijke grondslag vormen. Hij draagt er zorg voor dat zodanige mededelingen een duidelijk beeld geven van de uitkomst van zijn arbeid.
> 2. Het bestuur geeft nadere voorschriften aangaande het op peil houden van de deskundigheid van de registeraccountant, ten behoeve van een verantwoorde beroepsuitoefening."[277]

In de door mij onderzochte periode van tuchtrechtspraak, 2000 – 2004, is in het totaal 45 keer geklaagd over het ontbreken van deugdelijke grondslag

Het beginsel van deugdelijke grondslag raakt meer dan de andere beginselen die in de GBR zijn verwoord aan de kern van de activiteiten van de accountant. Met betrekking tot dit beginsel wordt in de tuchtrechtspraak geen onderscheid gemaakt tussen de core business, het afgeven van verklaringen bij jaarrekeningen, en andere activiteiten. Het werk van een accountant behoeft *altijd* deugdelijke grondslag. Op die wijze gehandhaafd verschaft dit beginsel het maatschappelijk verkeer een duidelijke norm op grond waarvan eisen kunnen worden gesteld aan de uitvoering en de kwaliteit van het werk van accountants. Het ontbreken van deugdelijke grondslag wordt in een aantal situaties aangenomen:

- ▶ het niet ingaan op reacties die door betrokkenen worden gegeven op een concept rapport,
- ▶ het niet voldoende onderbouwen van een rapport,
- ▶ zonder nadere controle uitgaan van de juistheid van beweringen van derden,

276. Greveling & Westra, 2004, p. 169, 183, Bindenga, 2005, p. 64-67.

277. NIVRA, 2000, p.3.

- niet verwerken van relevante informatie in een rapport,
- het niet toepassen van het beginsel van hoor en wederhoor,
- niet voldoende onderzoek doen ter onderbouwing van uitspraken,
- onvoldoende rekening houden met het gebruik dat van een rapport wordt gemaakt,
- het uitvoeren van een onderzoek waaraan de te onderzoeken partijen, gelet op het doel van het onderzoek, niet meewerken,
- het in een rapport niet vermelden van de onderzoeksopdracht, de verrichte werkzaamheden, gebruik van bronnen en controle op de juistheid van verkregen informatie en het niet vermelden van te maken voorbehouden bij het rapport,
- te weinig kritische opstelling ten opzichte van de verstrekte opdracht,

Deugdelijkheid van de grondslag wordt naar het oordeel van het College mede bepaald door de eisen van onpartijdigheid en onafhankelijkheid die de registeraccountant bij zijn werkzaamheden in acht heeft te nemen (JT 2001-20). Ook hier is sprake van vervaging van de grenzen tussen normen.

Als algemeen uitgangspunt is het onjuist dat deugdelijke grondslag zou ontbreken indien aan het toepassen van het principe van hoor en wederhoor geen gevolg is gegeven. In deze zou het daaraan toepassing geven afbreuk doen aan het onafhankelijke en objectieve karakter van het door betrokkene opgestelde rapport. In geen enkele zaak wordt geklaagd over het axiomatisch voorbehoud of over accountantscontrolerisico.

Toetsingskader: JT 2003-25:

> "De RA doet slechts mededelingen omtrent de uitkomst van zijn arbeid voor zover zijn deskundigheid en de door hem verrichte werkzaamheden daarvoor een deugdelijke grondslag vormen. Hij dient er zorg voor te dragen dat zodanige mededelingen een duidelijk beeld geven van de uitkomst van zijn arbeid."

4.3.5. Het begrip "deskundigheid" in de tuchtrechtspraak.

Met betrekking tot de deskundigheid van de accountant zijn in 2000 geen klachten ingediend. In 2001 ging het om een klacht[278] die niet gegrond werd verklaard. In 2002 en 2003 zijn geen klachten met betrekking tot de deskundigheid van de accountant aanhangig gemaakt.

4.4. De forensisch accountant in de tuchtrechtspraak.

In deze paragraaf onderzoek ik de uitspraken van de Raden van Tucht en het CBB over de jaren 2000 - 2004 met betrekking tot klachten over accountants die als forensisch accountant zijn opgetreden. Voor dit deelonderzoek heb ik gebruik gemaakt van de door het NIVRA verzorgde uitgave van de Jurisprudentie Tuchtrechtspraak. Uit de eerder besproken jurispru-

278. JT 2001-42.

dentie met betrekking tot schending van de eer van de stand is komen vast te staan dat die eer in tuchtrechtelijke zin een restnorm vormt, namelijk:

> "Dat betrokkene in zijn door klager bedoelde handelen, wat daar ook van zij, niet is opgetreden in zijn hoedanigheid van registeraccountant, zodat slechts kan worden bezien of betrokkene de eer van de stand van registeraccountants heeft geschaad."[279]

Het is vaste jurisprudentie dat een registeraccountant die niet optreedt als accountant, door zijn handelen of optreden wel een inbreuk kan maken op de eer van de stand.[280] Deze jurisprudentie dient als uitgangspunt bij de vraagstelling in dit deelonderzoek.[281] Die vraagstelling luidt: hoe vaak werd over het optreden van een forensisch accountant geklaagd als schending van de eer van de stand, hoe vaak is door de Raden van Tucht en het CBB een schending van de eer van de stand aangenomen door het optreden van forensische accountants onder de omstandigheid, dat zij niet optraden als registeraccountant,[282] hoe vaak is schending van één van de andere bepalingen van de GBR aangenomen vanwege het optreden als forensisch accountant? Uiteindelijk zal ook de vraag beantwoord worden of forensische accountancy zich binnen de tuchtrechtspraak heeft ontwikkeld tot een toetsingsgrond sui generis.

In 2000 zijn geen klachten specifiek met betrekking tot het optreden van de accountant als forensisch accountant ingediend. Met betrekking tot schending van de eer van de stand werden 19 klachten ingediend waarvan 6 gegrond zijn bevonden. In geen van de in 2000 ingediende klachten die onder meer betrekking hadden op schending van de eer van de stand is op impliciete wijze het optreden van de betrokken accountant(s) als forensisch accountant aan de orde geweest. Met betrekking tot klachten over het optreden van registeraccountants als forensisch accountant is geen 'dark number' ontstaan. Dat wil zeggen dat de klachten over een specifiek onderwerp zouden zijn geabsorbeerd onder een algemene noemer waardoor ze als specifieke klacht niet meer herkenbaar zijn.

---

279. Dit inhoudelijke oordeel wordt door het CBB toegepast in JT 2002-29:
"Het College stelt allereerst vast dat de klacht geen betrekking heeft op een optreden van betrokkene als (openbaar) accountant, maar op zijn gestelde handelen als voorzitter van de raad van bestuur van XYZ. Zoals de Raad heeft overwogen, impliceert dit dat slechts ter beoordeling staat of betrokkene artikel 5 van de GBR heeft overtreden."

280. JT 2003-52 maakt een inbreuk op deze constante lijn in de rechtspraak van de raden van tucht.

281. De forensisch accountant is een nieuw verschijnsel dat niet voorkomt in de WRA en de GBR. Indien er klachten zijn over het optreden van forensisch accountants zullen gelaedeerden hun klacht moeten baseren op de huidige wet- en regelgeving. De vraag die dan naar voren komt is of klachten tegen forensisch accountants geformuleerd zullen zijn een algemeen, breed spectrum zoals de eer van de stand of dat die klachten meer specifiek zullen zijn zoals het ontbreken van deugdelijke grondslag.

282. Tussen het aantal klachten en het aantal aangenomen schendingen kunnen verschillen ontstaan door ongegrond of niet ontvankelijk verklaringen (JT 2004, 63), maar ook door de gegroeide tuchtrechtelijke praktijk dat soms de eer van de stand wordt ingelezen zonder dat daar expliciet over is geklaagd.

In 2001[283] werd één klacht specifiek met betrekking tot het optreden van de accountant als forensisch accountant ingediend. Met betrekking tot schending van de eer van de stand werden 10 klachten ingediend, waarvan er 3 gegrond werden bevonden.

De RvT begint in JT 2001-20 haar uitspraak met de volgende standpuntbepaling:

> "De Raad van Tucht is allereerst van oordeel, dat het feit dat betrokkene is opgetreden als 'forensisch' accountant niet van enige betekenis is voor de beoordeling van zijn gedrag als registeraccountant in die zin, dat voor hem in verband daarmee andere en met name minder strenge normen van zorgvuldigheid zouden gelden."

De helderheid van deze uitspraak dwingt tot maar één conclusie. Bij tuchtrechtelijke beoordeling van het optreden van een accountant speelt het 'zijn' van forensisch accountant geen enkele rol. De toevoeging 'forensisch' is van geen enkele invloed op de juridische positie van accountants.

In 2002 speelde in zeven klachten het forensisch aspect een rol. In zes van die klachten speelde ook de eer van de stand een rol. Van die zeven klachten werden er twee gegrond, drie deels gegrond en twee ongegrond verklaard. Hierna zal ik alle uitspraken kort weergeven.

JT 2002,3

> "een forensisch accountant dient zich in de eerste plaats te realiseren dat niemand gehouden is mee te werken aan een hem door een privé(rechts)persoon opgedragen onderzoek. Indien zulks ertoe leidt, dat het onderzoek daardoor geen deugdelijke grondslag kan krijgen, is de forensisch accountant gehouden óf niet te rapporteren, óf van het trekken van enige conclusie dan wel het uitspreken van enige feitelijkheid af te zien, althans duidelijk te maken dat de bevindingen zodanig gebaseerd zijn op onvoldoende (geverifieerde) gegevens, dat geen redelijk denkend lezer daarin iets anders kan lezen dan de weergave van een subjectieve opvatting van enig persoon die wel aan het onderzoek heeft deelgenomen dan wel de weergave van onvolledige feiten. Onder omstandigheden is hij zelfs verplicht zijn opdracht terug te geven omdat hij vanwege het gebrek aan medewerking geen rapportage het licht kan doen zien die op deugdelijke grondslag berust en waaraan een registeraccountant zijn autoriteit zou mogen verbinden."

In feite is hij gehouden onder omstandigheden zijn opdracht terug te geven. Bij gebrek aan deugdelijke grondslag dient de forensisch accountant ook af te zien van voorlopige rapportage. klachtonderdelen 4, 5 en 6 deels gegrond. De RvT overweegt in de zaak Peper 2002,37

> "In het vierde, vijfde en zesde onderdeel van de klacht verwijt klager – naar de kern genomen – betrokkenen, dat zij een onaanvaardbare werkwijze hebben gevolgd. De Raad overweegt, dat betrokkenen niet zonder nadere redengeving in hun verslag ertoe hadden mogen overgaan de door hen genoemde en van kritische kanttekeningen voorziene uitgaven te beschouwen aan de hand van de vraag of deze functioneel waren te achten, nadat zij nog slechts kort tevoren deze hadden beschouwd aan de hand van de vraag of deze rechtmatig waren te achten. In de tweede plaats oordeelt de Raad dat de betrokkenen hun

283. JT 2001-20.

bevindingen ten onrechte aldus hebben gepresenteerd, dat het verslag van hun onderzoek, in plaats van een vaktechnisch gedegen en omstandig gemotiveerd oordeel over de administratieve organisatie van de gemeente in de onderzochte periode te bevatten, de sfeer ademt van een lange lijst van verdachtmakingen jegens individuele bestuurders."

JT 2002,40

"Geoordeeld moet dan ook worden, dat een onderzoek dat niet op de eerste plaats 'forensisch' van karakter zou zijn geweest, maar dat zou zijn gestoeld op aan de deskundigheid van registeraccountants in het algemeen te ontlenen inzichten en dat zich aldus in de eerste plaats en aanzienlijk meer, zoniet uitsluitend had gericht op het bestaan en de werking van de administratieve organisatie van de gemeente nadrukkelijk de voorkeur hebben verdiend."

Bij de motivering tot het al dan niet opleggen tot een maatregel overweegt de RvT dat de betrokken accountants de opdracht, gelet op de hoedanigheid en de wettelijke bevoegdheid van de opdrachtgever mochten aanvaarden.

JT 2002, 43

"Voor zover de klacht zich richt tegen het optreden van betrokkene speelt bij de beantwoording van de vraag of hij zich schuldig heeft gemaakt aan tuchtrechtelijk verwijtbaar handdelen een rol de omstandigheid dat hij een onderzoeksopdracht heeft uitgevoerd als forensisch accountant." [284]

Deze uitspraak is daarom van belang omdat de RVT een grond voor het bestaan van de forensisch accountant lijkt aan te nemen, terwijl in alle voorgaand besproken jurisprudentie op het punt van het 'forensische' geen uitspraken worden gedaan maar, kort gezegd, de forensisch accountant als accountant de maat wordt genomen.

"Een forensisch accountant dient in ieder geval althans ook af te zien van – voorlopige – rapportage aan de opdrachtgever in een geval als het onderhavige dat wordt gekenmerkt door hetgeen hiervoor is weergegeven.

Het College bevestigt, zij het in andere bewoordingen, dit oordeel.

"Een onvolledig en onvoldragen stuk als hier aan de orde, dat betrekking heeft op gedragingen van een persoon, die zelf nog niet op de feitelijke bevindingen heeft kunnen reageren, behoort niet aan de opdrachtgevers te worden verstrekt."

In 2003 werd één keer geklaagd over het optreden van accountants als forensisch accountants; in die zaak werd tevens geklaagd over schending van de eer van de stand.

JT 2003, 22

"Een eventueel strafrechtelijk vervolg brengt niet mee, dat het accountants vrij staat een verklaring zonder deugdelijke grondslag af te geven. De betekenis die de accountantsver-

284. Opmerkelijk, in JT 2001-20 speelde het zijn van forensisch accountant nog geen enkele rol in die zin dat: "De Raad van tucht is allereerst van oordeel dat het feit dat betrokkenen is opgetreden als 'forensisch' accountant niet van enige betekenis is voor de beoordeling van zijn gedrag als registeraccountant in die zin dat voor hem in verband daarmee andere en met name minder strenge normen van zorgvuldigheid zouden gelden."

klaring bij het strafrechtelijk vervolg kan hebben, rechtvaardigt dat zeker omdat in deze situatie de eis van artikel 11 GBR ten volle van toepassing is".

Het College legt bij de toetsing van een gedraging van forensisch accountants de GBR-norm aan en laat die niet wijken voor de regels van het Wetboek van Strafvordering. Met deze uitspraak is helderheid op dat punt geschapen. De vraag is of deze uitspraak juridisch houdbaar is en of hierdoor accountants niet huiverig zullen worden om medewerking te verlenen aan strafrechtelijke onderzoeken.

4.4.1. Tuchtrechtelijk procesrecht.

In de WRA zijn een aantal procesrechtelijke regels vastgelegd die betrekking hebben op de samenstelling van de kamers, verschoning en wraking van rechters, het aanhangig maken van klachten enz. Bij gebrek aan een wettelijke regeling van het procesrecht dat geldt in tuchtzaken hebben deze zich in de praktijk ontwikkeld. Aan de hand van uitspraken van de Raden en van het CBB zijn de volgende regels van procesrecht en materieel tuchtrecht te herleiden:

- De beginselen van een goede procesorde en het verdedigingsbeginsel zijn van toepassing op bij het CBB gevoerde procedures. Indien van toepassing op de procedures bij het CBB dan in afspiegeling ook van toepassing op de procedures bij de Raden.[285]
- Een klacht hoeft niet te vermelden op welke artikelen van de GBR de vermeende schending berust.[286] Een gevolg hiervan is, dat hoewel een klacht niet gericht is op schending van een bepaald artikel, de tuchtrechter een schending kan inlezen. Zoals gezegd gebeurt dit veel bij de eer van de stand, maar het gebeurt ook dat een gebrek aan onafhankelijkheid resulteert in schending van het beginsel van deugdelijke grondslag.
- Indien de Raad een klacht in behandeling neemt kan het, gelet op het doel van de tuchtrechtspraak en de verantwoordelijkheid van de Raad voor een eerlijk proces en een goede procesorde, tot de bevoegdheid van de Raad worden gerekend een klacht te structureren en samen te vatten.[287]
- In een procedure voor de tuchtrechter is het niet vereist, dat een klager belang heeft bij het indienen van een klacht ter zake van gedragingen van een accountant.[288]
- In een tuchtrechtelijke procedure kan alleen geklaagd worden over de gedragingen van individuele accountants en niet over de organisaties waarvoor zij werkzaam zijn.[289]

285. JT 2000-33; JT2003-21.

286. JT 2002-32.

287. JT 2003-21.

288. JT 2001-6.

289. JT 2001-31. Dat wordt anders als het voorstel WTA wordt aangenomen. De eisen die dan aan de accountantsorganisatie worden gesteld (AO & IC, integriteit bestuurders) bieden de mogelijkheid over de kwaliteit van de organisatie te klagen.

- Op deze klachtprocedures is artikel 6 EVRM van toepassing.[290] Een nuance die hierbij aangebracht moet worden is, dat de tuchtrechtelijke procedure als ook een klacht tegen een accountant niet wordt gezien als een 'criminal charge' zoals bedoeld in artikel 6 EVRM. Een tuchtrechtelijke procedure is wel van invloed op de 'civil rights'.

- Het 'ne bis in idem' beginsel is van toepassing op tuchtrechtelijke procedures.[291] Niet duidelijk is of het nemo tenetur beginsel ook van toepassing is.
- Een accountant mag geen gebruik maken van op onzorgvuldige dan wel ontoelaatbare wijze verkregen informatie.[292]
- Een accountant moet zich altijd de vraag stellen welk gebruik van de door hem opgestelde rapporten en verslagen zal worden gemaakt. Dat legt naast de in de GBR geformuleerde uitgangspunten een hoge zorgvuldigheidseis op zijn werk en op de uitkomst van zijn arbeid.
- De in artikel 9 GBR neergelegde zorgvuldigheidsnorm dwingt een accountant tot het verschaffen van duidelijkheid omtrent zijn positie ook al is die voor een ieder transparant.[293]
- In het belang van door hem uit te brengen rapportage is de accountant gehouden buiten de kaders van zijn opdracht te treden en zich toegang verschaffen tot de naar zijn oordeel noodzakelijke informatie.[294]
- In zijn algemeenheid is het onjuist dat aan een verklaring deugdelijke grondslag ontbreekt op grond van het enkele feit dat aan het beginsel van hoor en wederhoor geen uitvoering is gegeven. Op dit punt nemen de Raden van Tucht een van het College afwijkend standpunt in.[295]
- Een rapport ontbeert welhaast per definitie deugdelijke grondslag zonder de medewerking van de persoon waarover gerapporteerd wordt en/of zonder gebruik te maken van de door hem verschafte informatie.[296]
- Een accountant is gehouden, indien hij tot het oordeel komt dat hij zijn opdracht, om welke reden dan ook, niet conform de regels van de GBR kan uitvoeren, deze terug te geven.[297]
- Op grond van de aard van de opdracht is volgens het College het niet toepassen van het beginsel van hoor en wederhoor gerechtvaardigd. Omdat betrokkene niet als accountant optrad, houdt die wijze van handelen geen schending van de eer van de stand in. Treedt

---

290. JT 2000-32; JT 2003- 21, JT 2000-17; JT 2001-15; JT 2002-34.
291. JT 2003-7.
292. JT 2003-42.
293. JT 2002-15.
294. JT 2003-21.
295. JT 2003-22 en JT 2003-27.
296. JT 2003-37.
297. JT 2003-22.

een accountant wel als zodanig op, dan leidt het niet toepassen van hoor en wederhoor volgens de Raden van tucht tot een gebrek aan deugdelijke grondslag; volgens het College is dat in zijn algemeenheid niet zo. Aan het niet als zodanig optreden als accountant kunnen volgens het College minder vergaande zorgvuldigheidseisen worden gesteld.[298]

- Het College overweegt dat in kwesties van een declaratiegeschil alleen met vrucht kan worden geklaagd, indien betrokkene in zijn declaratiegedrag zodanig in strijd met de van hem te verwachten zorgvuldigheid heeft gehandeld dat daardoor de eer van de stand is geschaad of anderszins is gehandeld in strijd met de GBR.[299] Voor het overige dienen declaratiegeschillen door de Geschillencommissie te worden behandeld.
- De premisse is onjuist dat een accountant uitsluitend moet oordelen op grond van objectieve criteria. Deze premisse vindt geen steun in de WRA of de GBR.[300]

4.5. Samenvatting en conclusies tuchtrechtspraak.

In de tuchtrechtspraak worden gedragingen van accountants getoetst aan de voor de beroepsgroep geldende formele en materiële regels.

Accountants vormen niet de enige beroepsgroep waarvoor tuchtrecht in het leven is geroepen. Andere beroepsgroepen waarvoor een wettelijk geregelde tuchtrechtspraak bestaat zijn medici, advocaten en notarissen.

De tuchtrechtspraak, is geregeld in Titel II van de WRA[301] en strekt tot:

> "Het weren en beteugelen van misslagen van registeraccountants in de uitoefening van hun beroep en van inbreuken op verordeningen van de Orde en op de eer van de stand der registeraccountants."

Volgens de Memorie van Toelichting bij de WRA is berechting van overtreding van normen die specifiek voor een beroepsgroep gelden, binnen de sfeer van de beroepsorganisatie het meest doelmatig. Waar in eerste aanleg tuchtrechtspraak als een vorm van rechtspraak binnen de eigen kring kan worden gezien, dient rechtspraak in tweede aanleg van een ander karakter te zijn. Er dient een grote afstand te zijn van het beroepslichaam om de schijn van partijdigheid en vooringenomenheid te voorkomen.[302] Het ontbreekt in de WRA of enige andere regeling accountants betreffend aan regels van materieel tuchtrecht. In artikel 33 WRA zijn drie klachtgronden zijn geformuleerd. Een klacht kan berusten op:

- misslagen van Ra's in de uitoefening van hun beroep,
- inbreuken op de verordeningen van de Orde,
- inbreuken op de eer van de stand.

298. JT 2003-52.

299. JT 2002-46.

300. JT 2003-10.

301. Hulshoff Pol, 2000, p.59.

302. Hulshoff Pol, 2000, p.61.

Hiermee is een zeer ruime grondslag voor klachten gegeven. Die ruimte wordt in de uitspraken van de RvT bevestigd.[303] Geen van de bepalingen van de WRA of de GBR is tuchtrechtelijk gesanctioneerd. Opvallend is eveneens dat in de WRA en in de GBR gehanteerde begrippen als bijvoorbeeld “eer van de stand” of “onpartijdigheid” inhoudelijk niet zijn uitgewerkt. Het gevolg is dat de normen aan de hand waarvan de RvT toetst open normen zijn, wat de grondslag voor klachten nog ruimer maakt dan hiervoor aangegeven.

Artikel 34 van de WRA geeft een opsomming van de maatregelen die door het berechtende college kunnen worden opgelegd:

- een schriftelijke waarschuwing,
- een schriftelijke berisping,
- schorsing als RA voor maximaal zes maanden;
- doorhaling van de inschrijving in het in artikel 55 bedoelde accountantsregister;
- gehele of gedeeltelijke openbaarmaking van de uitspraak.

De Raden van tucht en het College zijn, bij gegrondbevinding van een klacht, niet verplicht een van de genoemde maatregelen op te leggen. Een zaak wordt door de RvT in behandeling genomen als er een klacht is ingediend, ambtshalve, dan wel op verzoek van het Bestuur van het NIVRA.[304] Op een tuchtrechtelijke procedure zijn de beginselen van verschoning en wraking van toepassing. De uitspraken van de Raad en College zijn met redenen omkleed en worden in het openbaar uitgesproken.

De tuchtrechtspraak in zijn huidige vorm blijft niet bestaan. De Raden van Tucht worden vervangen door de Accountantskamer, het CBB blijft de aangewezen appelinstantie. Voor door de AFM opgelegde bestuurlijke boetes is de rechtbank Rotterdam de aangewezen beroepsinstantie; het CBB is ook hier de appelinstantie. De toetsingskaders op grond van de GBR kunnen in civielrechtelijke zin vertaald worden. Een gebrek aan deugdelijke grondslag kan in civilibus resulteren in wanprestatie terwijl een inbreuk op de eer van de stand in een zaak op grond van onrechtmatige daad kan verkeren. Op het tuchtrecht zijn de beginselen die zijn neergelegd in artikel 6 EVRM van toepassing. Het tuchtrecht valt te begrijpen als het vaststellen van burgerlijke rechten en beginselen. Hoewel onder de huidige regeling een tuchtrechtelijke procedure strikt genomen niet kan worden gezien als een ‘criminal charge’ in de zin van artikel 6 EVRM, kan de vraag gesteld worden of de sanctie van doorhaling uit het accountantsregister niet zodanig zwaar is dat daarmee een klacht die de bedreiging met deze sanctie inhoudt niet kan worden gezien als een ‘criminal charge’. In de wet tuchtrechtspraak accountants is een van de voorziene sanctie een boete. Gelet op de punitieve aard van deze sanctie valt een klacht bij de accountantskamer in het komende tuchtrecht zeker onder de strekking van het begrip ‘criminal charge’ als bedoeld in artikel 6 EVRM.

303. In JT 2000-32 overweegt de Raad dat het niet vereist is dat in een tuchtprocedure in het klaagschrift wordt aangegeven op grond van welk artikel van de GBR de klacht wordt ingediend.

304. Hulshoff Pol, 2000, p.67, artikel 40.1 WRA.

Opvallend is dat het overgrote deel van de klachten in de door mij onderzochte periode geen betrekking heeft op de 'core business' van accountants, het afgeven van een verklaring van getrouwheid bij jaarrekeningen. Deze conclusie vindt steun in het door het Sobi uitgevoerde onderzoek naar gegrond verklaarde klachten bij de tuchtrechter over een periode van tien jaar. Minder dan 8% van de gegrond verklaarde klachten heeft betrekking op jaarrekeningcontroles.[305] De meeste door mij onderzochte zaken hebben betrekking op wat ik met een ruime omschrijving aanduid als 'adviespraktijk'. In veel van die zaken treedt de accountant niet als zodanig op. Desondanks kan hij dan toch tuchtrechtelijk worden aangesproken, omdat hij accountant is. De grond waarop de klacht berust, is vaak schending van de eer van de stand. Deze grond is één van de drie zelfstandige klachtgronden die in de WRA zijn opgenomen[306]. Uit de door mij onderzochte tuchtrechtelijke uitspraken is gebleken dat schending van andere in de GBR neergelegde beginselen, bijvoorbeeld onafhankelijkheid, onpartijdigheid of deugdelijke grondslag, al dan niet in onderlinge samenhang, niet alleen leiden tot oergrondverklaring van de klacht op die punten, maar tevens leiden tot schending van de eer van de stand, hoewel daarover soms niet eens is geklaagd. Gelet op de plaats en functie die door het CBB aan dit beginsel in JT 2001-12 is toegekend, is dat niet vreemd.

Het toetsingskader dat wordt gehanteerd als het gaat om schending van het beginsel van 'de eer van de stand' kan aan de hand van de besproken uitspraken worden herleid. De 'eer' is een vangnetnorm die kan worden gehanteerd, als toetsing van geen van de andere in de GBR gestelde normen aan het optreden van de accountant doel treft, ook indien betrokkene niet in zijn hoedanigheid van RA heeft opgetreden, of, zoals gezegd, als cumulatiepunt van andere overtredingen van de GBR. In een uitspraak waarin dit wordt bevestigd,[307] formuleert de RvT Amsterdam het als volgt:

> "De Raad van Tucht stelt voorop dat betrokkene in zijn door klager bedoelde handelen, wat daar ook van zij, niet is opgetreden in zijn hoedanigheid van registeraccountant, zodat slechts kan worden bezien of betrokkene de eer van de stand van registeraccountants heeft geschaad."

De beginselen van onpartijdigheid en onafhankelijkheid laten zich niet makkelijk van elkaar scheiden. In JT 2001-20 oordeelt het CBB, dat de deugdelijkheid van de grondslag mede wordt bepaald door eisen van onpartijdigheid en onafhankelijkheid die de RA bij zijn werkzaamheden in acht heeft te nemen. Mogelijk vindt het gebrek aan onderscheid mede zijn oorzaak in de wijze waarop de klachten zijn geformuleerd; vaak weinig specifiek waarbij het aan de RvT wordt overgelaten aan de klacht juridisch vorm te geven. De WRA stelt in ieder geval geen vormeisen. Wel is duidelijk dat de accountant bij iedere opdracht, zeker als daarbij meer partijen zijn betrokken, optimale duidelijkheid moet verschaffen over zijn positie ten op zichte

305. NRC, 15-11-2005, Wet zet tuchtrecht accountant overboord.

306. De andere twee klachtgronden zijn: misslagen van registeraccountants in de uitoefening van hun en beroep en inbreuken op de verordeningen van de Orde.

307. JT 2002-27.

van de verschillende partijen. Dat klemt te meer als hij naast zijn functie als accountant ook zakelijk betrokken is bij een of meer partijen.

> "Bij een samenloop van functies is een accountant gehouden iedere mogelijke twijfel bij derden over de functie waarin hij optreedt uitdrukkelijk en metterdaad te voorkomen."[308]

Mocht een accountant op een of andere wijze financieel betrokken zijn bij een of meer partijen of vertegenwoordigt een van de partijen voor hem een financieel belang dan zijn onafhankelijkheid of onpartijdigheid in het geding, tenzij hij op dit punt op voorhand volledige openheid van zaken geeft aan alle betrokkenen.

De toegang tot de tuchtrechtspraak is laagdrempelig. Met betrekking tot de klachtprocedure op zich bestaan geen procedurevoorschriften en het procesrecht ontstaat in de loop van gevoerde procedures.

De forensisch accountant heeft zich in de tuchtrechtspraak ontwikkeld van een non existente functie (het optreden als forensisch accountant is niet van enige betekenis) naar een existente functie (speelt de omstandigheid een rol dat hij een onderzoeksopdracht heeft uitgevoerd als forensisch accountant). Uit de besproken rechtspraak is echter nog niet helder te herleiden welke eisen aan het optreden van de forensisch accountant worden gesteld en of het zijn van forensisch accountant een toetsingsgrond sui generis is geworden. JT 2002-43 vormt naar mijn oordeel een goede afspiegeling van de stand van zaken:

> "Voor zover de klacht zich richt tegen het optreden van betrokkene speelt bij de beantwoording van de vraag of hij zich schuldig heeft gemaakt aan tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen een rol de omstandigheid dat hij een onderzoeksopdracht heeft uitgevoerd als forensisch accountant. "

Waar de eer van de stand functioneert als een restnorm valt het op dat het optreden van de forensisch accountant niet automatisch aan die norm wordt getoetst, maar dat aan de hand van alle in de GBR neergelegde normen getoetst kan worden. Dit leidt tot de gevolgtrekking dat het optreden van een forensisch accountant in de tuchtrechtspraak wordt beschouwd als het optreden in de hoedanigheid van registeraccountant. Zoals eerder opgemerkt mag op grond van JT 2003-52 worden aangenomen dat de RvT de zeer strikte toepassing van de eer van de stand heeft losgelaten in die situaties waarin een accountant (haast uitdrukkelijk) niet als zodanig optreedt.

Een klacht die een aantal malen doel heeft getroffen is gebaseerd op de stelling, dat aan de door forensisch accountants uitgebrachte rapporten deugdelijke grondslag ontbrak op grond van het niet of in onvoldoende mate toepassing geven aan het beginsel van hoor en wederhoor. Het ontbreken van een deugdelijke grondslag wordt in de tuchtrechtspraak in ieder geval aangenomen, indien betrokkene op het onderzochte vermoeden of op bevindingen van onderzoek niet is gehoord, ook al heeft hij aan het onderzoek niet mee willen werken. Door forensisch accountants uitgevoerde onderzoeken berusten op vrijwillige medewerking van de

308. JT 2000-28.

onderzochten. Bij die stand van zaken is het ontbreken van een deugdelijke grondslag bijna inherent aan onderzoeken door forensisch accountants. Als de aard van de opdracht bij de uitvoering ervan dwingt tot het niet naleven van de bepalingen van de GBR is de accountant gehouden zijn opdracht terug te geven.[309]

309. JT 2003- 21 en 22.

B: De forensisch accountant als gedaagde of verdachte in civielrechtelijke, strafrechtelijke en bestuursrechtelijke procedures.

Zoals al opgemerkt kan een accountant niet alleen als betrokkene[310] verwikkeld raken bij tuchtrechtelijke procedures, maar ook als gedaagde of verdachte in civielrechtelijke strafrechtelijke, en bestuursrechtelijke procedures. Met betrekking tot de civielrechtelijke en strafrechtelijke aansprakelijkheid van accountants heb ik twee studies geraadpleegd, die van Boertien[311] en die van Langendijk.[312] Daarnaast heb ik jurisprudentiedatabank van Porta Iuris geraadpleegd naar civiele- en strafzaken waarbij accountants anders dan getuige of deskundige betrokken zijn. Bestuursrechtelijke zaken waarbij een accountant op grond van zijn beroep of zijn beroepsuitoefening betrokken is, zijn mij niet bekend.

4.6. De forensisch accountant als verdachte in strafrechtelijke procedures.

Er zijn niet veel zaken bekend waarin een accountant als verdachte werd gedagvaard en veroordeeld in verband met delicten gepleegd in zijn hoedanigheid van accountant terzake van zijn beroepsuitoefening. Artikelen op grond waarvan in die situatie strafvervolging kan worden ingesteld zijn 225 Sr, valsheid in geschrift, 336 Sr, oplichting, 328bis Sr, oneerlijke mededinging door misleiding van het publiek, 334 Sr, leugenachtig bericht, 336 Sr, bedrog met balans en verlies- en winstrekening. Hoewel het laatstgenoemde delict een zogenaamd kwaliteitsdelict is, kan degene die niet over die kwaliteit beschikt wel als medepleger vervolgd worden indien de andere dader of een van de andere daders wel over die kwaliteit beschikt.

Langendijk[313] heeft een onderzoek naar strafrechtelijke veroordelingen van accountants ingesteld over de periode 1965-1990 en hij kwam tot 4 zaken, waarvan drie tot de Hoge Raad zijn gekomen en een op het niveau van de rechtbank in eerste aanleg is gebleven. In deze vier zaken ging het telkens om valsheid in geschrift. Een speurtocht naar strafrechtelijke uitspraken waarin accountants waren betrokken over de periode 1990 – 2006 heeft tot heden geen directe resultaten opgeleverd. Ik heb een zaak gevonden waarin de financieel directeur van een grote verzekeringsmaatschappij werd veroordeeld wegens grootschalige fraude.[314] Betrokkene is ook accountant, maar werd niet in die hoedanigheid gedagvaard. In de strafmotivering overweegt het Hof echter het volgende:

> "Verdachte en zijn medeverdachte hebben zich gedurende een aantal jaren schuldig gemaakt aan een omvangrijke fraude, waarbij verdachte in ernstige mate misbruik heeft ge-

310. Artikel 1.1 onder b van de wet tuchtrechtspraak accountants.

311. C.Boertien, De civielrechtelijke aansprakelijkheid van de openbare accountant naar Engels en Nederlands recht.

312. H.Langendijk, De markt voor de wettelijke verplichte accountantscontrole in Nederland.

313. Langendijk, 1994, p.103 - 109

314. Gerechtshof Arnhem, 22-02-2006, LJN: AV 2321.

maakt van zijn sleutelpositie van financieel directeur bij Aegon Nederland N.V. *Daarnaast heeft verdachte ook misbruik gemaakt van zijn specifieke beroepsdeskundigheid als registeraccountant.* (curs.HdG)

Het Hof is zich ervan bewust dat Aegon Nederland N.V. een aanmerkelijk risico van reputatieschade heeft genomen door er voor te kiezen om aangifte te doen en de door haar geconstateerde fraude niet slechts intern af te doen."

De rechtbank Den Haag[315] heeft in augustus 2006 een accountant veroordeeld wegens witwassen. Hoewel dit niet een typisch aan accountants voorbehouden misdrijf is neemt de rechtbank in de strafmotivering die hoedanigheid wel mee. "verdachte heeft zich in zijn hoedanigheid van accountant schuldig gemaakt aan witwassen."

Het gerechtshof Leeuwarden[316] heeft een accountant veroordeeld wegens valsheid in geschrift. In zijn hoedanigheid van accountant heeft verachte bij het constateren van een negatief kassaldo inkomstenposten gewijzigd om dat saldo weg te werken. Het misdrijf hangt hier nauw samen met de werkzaamheden van die accountant. Ook hier geldt dat valsheid in geschrift niet een aan accountants voorbehouden delict is.

In de zaak van 4 oktober 2001 achtte de rechtbank Alkmaar[317] niet het feitelijk leiding geven van een accountant aan een accountantsmaatschap bij het begaan van fiscale fraude, maar wel het medeplegen van fiscale fraude door die accountant. Een delict gepleegd in de hoedanigheid van accountant bij de uitoefening van de fiscale adviespraktijk, maar weer geen typisch aan accountants voorbehouden delict.

In de hierboven aangehaalde uitspraken speelt de hoedanigheid van het zijn van accountant een rol bij het begaan van misdrijven. Omdat er geen zogenaamde kwaliteitsdelicten voor accountants bestaan, dat zijn delicten waarbij het zijn van accountant voorwaarde voor strafbaarheid is, is het aannemelijk dat er met betrekking tot strafrechtelijke veroordelingen van accountants een 'black number' bestaat. Dat wil zeggen dat aan het delict of de kwalificatie daarvan niet te herkennen is wat de hoedanigheid van de veroordeelde is. Uit de samenvatting van de uitspraak blijkt dat ook vaak niet. Op grond van het bovenstaande is de conclusie gerechtvaardigd dat accountants in die hoedanigheid betrokken zijn bij het plegen van misdrijven en daar ook strafrechtelijk voor vervolgd worden. Het is echter zeer moeilijk om een indicatie te geven van de mate waarin dat gebeurt.

4.7. De forensisch accountant als gedaagde in het bestuursrechtelijke procedures.

Tot heden zijn mij geen uitspraken bekend waarbij accountants in bestuursrechtelijke zin zijn aangesproken op grond van hun beroepsuitoefening of in een hoedanigheid waarbij het zijn van accountant een rol speelde. Die mogelijkheid ontstaat in de nabije toekomst echter wel.

315. Rechtbank Den Haag, 08-08-2006, LJN: AY5818.

316. Gerechtshof Leeuwarden, 12-12-1963, NJ 1965, 136.

317. Rechtbank Alkmaar, 04-10-2001, LJN: AD4825.

Op 1 januari 2000 is in de financiële toezichtwetten de mogelijkheid ingevoerd dat de toezichthouders bij overtreding van een aantal artikelen van die wetten aan de overtreders dwangsommen (reparatoir van aard) en bestuurlijke boetes (punitief van aard) konden opleggen (wet IDBB). Drie jaar na het in werking treden is deze wet geëvalueerd en is de werking ervan positief bevonden en vatbaar voor uitbreiding. Het is dan ook niet zo vreemd, de WTA lijkt qua structuur immers sterk op een financiële toezichtwet, dat deze lijn in de WTA bepalingen zijn opgenomen die aan de toezichthouder de bevoegdheid toekennen dwangsommen en bestuurlijke boetes op te leggen (artikel 53, 54, 55). In bestuursrechtelijke zin kunnen accountantsorganisaties thans nog niet aangesproken worden, maar zodra de WTA en het bij de wet behorende Uitvoeringsbesluit in werking zijn getreden, is dat wel mogelijk. De mogelijkheid om bestuurlijke boetes op te leggen geldt nu uitsluitend voor accountantsorganisaties. Gelet echter op de Nota Boetestelsel in financiële wetgeving van 1 februari 2005[318] is niet uit te sluiten dat de mogelijkheid om aan individuele personen bestuurlijke boetes op te leggen ook voor accountants gaat gelden. Bij inwerkingtreding van de Vierde tranche van de Awb krijgen de toezichthouders de bevoegdheid aan individuele personen bestuurlijke boetes op te leggen. In het derde lid van artikel 5.0.1. Awb is bepaald dat artikel 51 Sr[319] van overeenkomstige toepassing wordt verklaard. Hoewel in de memorie van toelichting bij het boetebesluit uitdrukkelijk wordt gesproken over financiële toezichtwetten heb ik nog geen bepalingen aangetroffen die de werking van artikel 5.0.1. Awb voor wat betreft de WTA uitdrukkelijk uitsluiten.

Hoewel in het bestuursrecht altijd sprake is van partijen duid ik de partij die geconfronteerd wordt met een bestuurlijke boete aan als verdachte. Een boete is punitief van aard en dat betekent dat artikel 6 van het EVRM van toepassing is *op de hele procedure die het opleggen van de boete betreft.* Voor de verhoudingen tussen partijen is het beter die partijen zo helder mogelijk aan te duiden. Degene aan wie een bestuurlijke boete wordt opgelegd dient de bescherming te genieten van alle garanties het strafproces betreffend. Zoals besproken in bestaat de mogelijkheid tot het opleggen van een bestuurlijke boete aan accountants op grond van bepalingen in de financiële toezichtwetgeving al sinds 2000, maar hebben de toezichthouders daar tot heden geen gebruik van gemaakt.

4.8. De forensisch accountant als gedaagde in civielrechtelijke procedures.

Een accountant kan met een cliënt overeenkomen 1) een wettelijk voorgeschreven controle op de jaarrekening uit te voeren, 2) een vrijwillige controle op de jaarrekening uit te voeren volgens de wettelijke normen en 3) als accountant andere werkzaamheden uit te voeren op grond van zijn bijzondere kennis op het gebied administratieve organisatie, boekhouding, financiën etc. De aard van de overeenkomst is bepalend voor de civielrechtelijke verhouding

318. http://www.minfin.nl/default.asp?CMS_ITEM=9DA434131EBF41198AA593D1F812B…, p.21.

319. In dit artikel is bepaald dat strafbare feiten kunnen worden begaan door natuurlijke personen en rechtspersonen.

die op grond daarvan ontstaat tussen de accountant en zijn cliënt alsmede voor de juridische gevolgen daarvan. Het aanvaarden van een opdracht tot wettelijk verplichte controle houdt het aangaan van een overeenkomst van opdracht (art. 7:402 BW) in.[320] De aard van de verbintenis is afhankelijk van hetgeen tussen de opdrachtgever en de accountant is overeengekomen. Gaat om de wettelijk voorgeschreven controle van de jaarrekening dan is er sprake van een inspannings verbintenis[321]; de accountant verplicht zich een bepaalde inspanning te verrichten die deels door de wet is bepaald en deels door de regels van vaktechniek. Over de uitkomst van die inspanning valt op voorhand niets te zeggen. De accountant garandeert geen enkel resultaat en zijn betaling is dan ook niet resultaatgebonden. Zodra de opdracht is gegeven, heeft de opdrachtgever daar geen zeggenschap meer over. Die breuk tussen opdrachtgever en accountant is in recente wetgeving geformaliseerd door het in leven roepen van een auditcomité dat in plaats van de leiding van de te controleren organisatie verantwoordelijk is voor het aantrekken en benoemen van een controlerend accountant. Verricht een accountant een controle op vrijwillige basis volgens de wettelijke normen dan geldt voor die overeenkomst hetzelfde als hiervoor beschreven. Alle andere door de accountant te leveren werkzaamheden zijn te beschouwen als resultaatsverbintenissen. Anders dan bij inspanningsverbintenissen blijft de opdrachtgever hier wel zeggenschap over de opdracht houden. Het verschil tussen inspanning- en resultaatverbintenis is van belang indien de accountant erop wordt aangesproken dat hij de aangegane verbintenis niet goed is nagekomen. In geval van een inspanningsverbintenis dient de opdrachtgever aan te tonen en te bewijzen dat de accountant zich niet voldoende heeft ingespannen. In geval van een resultaatverbintenis dient de accountant aan te tonen dat het uitblijven van resultaat niet aan hem te wijten is. In de relatie opdrachtgever – opdrachtnemer kan, bij vermeend niet goed nakomen van de verbintenis, de accountant worden aangesproken wegens wanprestatie of wegens onrechtmatige daad.

Bij de accountant doet zich de bijzondere situatie voor dat bij het aanvaarden van een controle-opdracht hij die niet alleen uitvoert ten behoeve van zijn opdrachtgever maar ook ten behoeve van het maatschappelijk verkeer; hij is immers de vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer. Indien de accountant daarin faalt, kan hij door anderen dan de opdrachtgever worden aangesproken via een vordering uit onrechtmatige daad. (art. 6:162 BW)

Een en ander laat onverlet dat gelaedeerden altijd een beroep op de tuchtrechter kunnen doen. Daarbij verdient wel opmerking dat de Hoge Raad de verhouding tussen uitspraken van de tuchtrechter en de burgerlijke rechter helder heeft bepaald.[322]

> "Een ontkennend antwoord van de tuchtrechter op de vraag of in overeenstemming met een voor het desbetreffende beroep geldende norm is gehandeld, de burgerlijke rechter niet dwingt tot het oordeel dat er sprake is van wanprestatie of van een onrechtmatige daad."

320. Boertien, 1962, p. 116, 192, Langendijk 1994, p.109.
321. Boertien, 1962, p. 117, 120, Langendijk, 1994, p.112.
322. HR 15-11-1996, *RvdW* 1996, 227,

Ten einde een accountant te kunnen aanspreken op grond van onrechtmatige daad dient aan vijf vereisten te zijn voldaan: onrechtmatigheid, schuld, schade, causaliteit en relativiteit.[323] In de rechtspraak heeft zich met betrekking tot beroepsfouten een zorgvuldigheidsnorm ter beoordeling van de aansprakelijkheid uit onrechtmatige daad ontwikkeld. Een beroepsbeoefenaar heeft ten opzichte van zijn cliënt die zorgvuldigheid in acht te nemen die van een redelijk handelend vakgenoot mag worden verwacht.[324]

Als Boertien het antwoord zoekt op de vraag wanneer er in concreto sprake is van een beroepsfout van een accountant, stelt hij dat het niet eenvoudig is uitsluitend aan de hand van jurisprudentie een bevredigend antwoord te vinden omdat deze jurisprudentie praktisch geheel ontbreekt.[325] Een belangrijke bron wordt naar zijn oordeel gevormd door de tuchtrechtspraak. Langendijk komt wat betreft het bestaan van jurisprudentie met betrekking tot accountants in zaken van wanprestatie of onrechtmatige daad tot een soortgelijke bevinding als Boertien.[326] In de door hem onderzochte periode (1945 – 1993) komt Langendijk tot elf zaken, waarvan er vier betrekking hadden op wanprestatie en zeven op onrechtmatige daad. Ik heb een onderzoek gedaan naar uitspraken vanaf 1993 in de databank van Porta Iuris. Ik heb 11 uitspraken gevonden, waarvan 2 betrekking hebben op onrechtmatige daad[327] (beide eisen verworpen). Drie[328] uitspraken hebben betrekking op het verschoningsrecht en het afgeleide verschoningsrecht van accountants. De andere uitspraken hebben betrekking op de waarborgfunctie van de accountantsverklaring[329], de aansprakelijkheid van bindend adviserende accountants[330], weigering van twee grote accountantskantoren van onderzoeksdossiers aan respectievelijk de PEBn en het commissariaat voor de media ter beschikking te stellen[331] en het kort geding van Peper tegen KPMG.[332]

De vraag doet zich voor hoe het aantal civiele zaken waarin de accountant q.q. betrokken wordt, gelet op de ontwikkeling van het accountantsberoep (de top 15 kantoren telden in 2004/2005 2561 RA's en 1105 AA's[333]) en het aantal uitgevoerde controles en overige werkzaamheden zich verhouden. Hoewel daarover geen cijfers beschikbaar zijn, moet de mogelijkheid

323. Langendijk, 1994, p. 114.

324. HR 19 april 1996, *NJ* 1997, 727, HR 12 mei 2000, *JOR,* 2000, 16. HR 2 februari 2002, *JOR,* 2002, 69, HR 4 september 1998, *JOR,* 1998, 161.

325. Boertien, 1962, p.149. In zijn onderzoek komt hij in het geheel tot drie gepubliceerde uitspraken (p. 51).

326. Langendijk, 1994, p 120, 121.

327. HR 09-06-1995, *LJN*: ZC1748, HR 15-06-2001, *LJN*: AB2148.

328. HR 29-03-1994, *NJ* 1994, 552, HR 25-10-1983, *RvdW* 1983, 192, HR 14-06-1985, *RvdW* 1985, 125.

329. HR 06-12-2002, *JOR*, 2003, 3.

330. HR 15-11-1996, *RvdW* 1996, 227.

331. Rechtbank Amsterdam, 25-07-2002, *LJN*: AE5855, Rechtbank Den Haag 13-04-2004, *LJN*: AO7419, Hof Den Haag 31-12-2004, *LJN*: AS1915.

332. Rechtbank Amsterdam, 24-10-2002, *LJN*: AE9353.

333. NIVRA, 2005, p. 28, 29.

niet buiten beschouwing worden gelaten dat veel zaken tussen opdrachtgever en accountant worden geschikt. Een civiele procedure kost veel tijd en geld en geen van de partijen neemt graag het risico van reputatieschade. Onderling geschikte zaken komen niet in de openbaarheid en aldus ontstaat er met betrekking tot het aantal zaken dat zich werkelijk voordoet, een dark number. Boertien is van oordeel dat het goed mogelijk is een accountant op grond van onrechtmatige daad aan te spreken,[334] maar hij vraagt zich wel af of het eenvoudig zal zijn. Het bewijs van het aantoonbaar tekortschieten van de accountant is naar zijn oordeel een moeilijk punt. Zelfs als de tuchtrechter vaststelt dat een accountant tekort heeft geschoten, hoeft dat voor de burgerlijke rechter geen aanleiding te zijn te komen tot het oordeel dat een accountant wanprestatie heeft geleverd dan wel een onrechtmatige daad heeft begaan.

Langendijk stelt vast dan van de elf civielrechtelijke zaken die hij heeft onderzocht in drie zaken eiser in het gelijk werd gesteld. Hoewel het aantal zaken gering is, rechtvaardigt het voorzichtig de conclusie dat het slagingspercentage van deze zaken niet hoog moet worden geschat. In de nabije toekomst kunnen aan accountantsorganisatie, en mogelijk ook individuele accountants, dwangsommen en bestuurlijke boetes worden opgelegd. Het is te verwachten dat het aantal bestuursrechtelijke zaken waarin accountants betrokken kunnen worden snel zal groeien. Ik zie daarvoor twee redenen. De AFM gaat toezicht houden op de accountants als beroepsgroep in het geheel. Gelet op de wijze waarop de AFM thans toezicht houdt op de financiële markten en de groeiende toepassing van het bestuursrechtelijk handhavingmodel is de verwachting gerechtvaardigd dat dat bij het toezicht op accountants niet anders zal zijn. Op de tweede plaats hebben ontevreden opdrachtgevers nu een gremium waar zij hun onvrede kunnen neerleggen, zeker als die onvrede gebaseerd is op schending van de in de WTA en BTA genoemde artikelen.

334. Boertien, 1962, p.186.

Het in dit hoofdstuk onderzochte kan schematisch als volgt worden weergegeven:

← ACCOUNTANCY →

<table>
<tr><th>Toepasselijke wetgeving.</th><th>PUBLIEK</th><th>PRIVAAT</th><th>Toepasselijke wetgeving</th><th>Aard Contract</th><th>Juridische aansprakelijkheid.</th></tr>
<tr><td rowspan="3">Formele regelingen van procesrecht:

Sv,
Rv,
Awb.

Beginselen van behoorlijke procesorde.</td><td rowspan="3">Treedt niet op als accountant, maar als forensisch deskundige ten behoeve van juridische procedures.</td><td>Wettelijke verplichte controles.</td><td rowspan="2">WRA, WTA, BTA, WTRA, Awb, BTA, BW, GBR, RAC.</td><td rowspan="2">BW 7:400, 7:401</td><td rowspan="3">Tuchtrecht
BW 6: 74, 76
BW 6: 162
Sr 225, 328bis, 334, 336.

Beginselen van behoorlijke procesorde.</td></tr>
<tr><td>Vrijwillege controles, maar op wettelijke basis, (art. 3 WTA)</td></tr>
<tr><td>Overige activiteiten, advies, fiscaal, forensisch etc.</td><td>WRA, WTA, BTA, WTRA, GBR, WPBR, BW, RAC.</td><td>BW 7: 400, 7: 401, RAC 4400</td></tr>
</table>

C: De forensisch accountant als procespartij, getuige of deskundige, in juridische procedures.

4.9. Inleiding en vraagstelling.

De vraag naar de juridische positie van de accountant heb ik in de voorgaande hoofdstukken beantwoord vanuit bronnen de accountancy zelf betreffend: de ontwikkeling van het beroep, de ontwikkeling van wet- en regelgeving en de evaluatie daarvan én de tuchtrechtspraak de beroepsgroep betreffend. De vraag naar die positie beantwoord ik in dit hoofdstuk vanuit een andere invalshoek, namelijk vanuit het formele procesrecht in strafrecht, civiel recht en bestuursrecht zoals neergelegd in de wetboeken van Strafvordering (Sv), Burgerlijke Rechtsvordering (Rv) en de Algemene Wet Bestuursrecht (Awb). Die vraag luidt, zoals gesteld in de inleiding: welke is de juridische positie van (forensisch) accountants in civielrechtelijke, strafrechtelijke en bestuursrechtelijke procedures? Het beantwoorden van die vraag vanuit de invalshoek van formeel procesrecht is om een aantal redenen van belang.

1) De positie van de accountant als getuige en of deskundige tussen de WRA en de regels van formeel procesrecht. De RvT heeft een oordeel uitgesproken over het optreden van een accountant als deskundige in een civiele zaak[335] en is daarbij tot de uitspraak gekomen dat een dergelijk optreden een schending van de eer van de stand-in hield. Het is voorstelbaar dat de RvT met betrekking het optreden van een accountant in enige juridische procedure tot het oordeel komt dat aan de door die accountant afgelegde verklaring of aan het door hem uitgebrachte rapport deugdelijke grondslag ontbreekt terwijl de rechtbank die verklaring of dat rapport wel tot het bewijs heeft gebezigd.
2) Een forensisch accountant dient volgens Bologna en Lindquist te beschikken over een aantal vaardigheden waaronder 'a strong knowledge and understanding of the working of the legal system.'[336]
3) Het optreden van forensisch accountants kan worden gezien als een vorm van particuliere recherche of opsporing.[337] Als gevolg van dat optreden kunnen de rules of evidence worden geschonden wat voor een onderzoek/zaak grote gevolgen kan hebben.

De vraag in hoeverre een accountant als getuige of deskundige in juridische procedures kan optreden, laat zich niet eenvoudig beantwoorden. Dat heeft er niet alleen mee te maken dat de procesrechtelijke regeling met betrekking tot de positie van de getuige en deskundige in strafrechtelijke, civielrechtelijke en bestuursrechtelijke procedures respectievelijk van redelijk

335. JT 2000-1

336. Bologna & Lindquist, 1993a, p.232.

337. Rechercheren is onderzoeken. Dat kan door particulieren worden gedaan. Opsporen van strafbare feiten, dat ook wordt aangeduid als rechercheren, is een aan de overheid voorbehouden activiteit (art. 140 Sv), die niet door particulieren mag worden uitgevoerd.

uitgebreid tot matig van omvang is, maar ook met de op dat gebied ontstane jurisprudentie. De vraag naar die positie kan niet eenduidig voor alle disciplines eenduidig worden beantwoord.

Ik zal eerst de positie van de getuige en de deskundige in de verschillende juridische disciplines bespreken aan de hand van wet- en regelgeving, de rechtswetenschap, en de op die terreinen gevormde jurisprudentie. Vervolgens dient onderzocht welke de complicaties kunnen zijn bij het optreden van een accountant als getuige en/of deskundige in de onderscheiden procedures, gelet op zijn in de wet- en regelgeving bepaalde positie als accountant enerzijds en de op de onderscheiden rechtsgebieden bestaande regelgeving en jurisprudentie anderzijds.

4.10. Korte typering van het bewijsrecht in de drie juridische disciplines.

Strafrecht:

Bewijzen in strafrechtelijke zin is niet het verschaffen van absolute zekerheid. Corstens[338] omschrijft bewijzen als volgt:

> "Dat kan worden omschreven als aantonen dat in redelijkheid niet kan worden getwijfeld aan de juistheid van het verwijt dat aan de verdachte wordt gemaakt. Absolute zekerheid behoeft er niet te zijn. Wiskundig bewijs waar geen speld tussen is te krijgen, wordt niet vereist."[339]

Het strafrecht kent een zeer strikte regeling met betrekking tot het bewijs en bewijsmiddelen. In afdeling 3 van Sv zijn de bepalingen met betrekking tot het bewijs opgenomen. De bewijsmiddelen zijn limitatief (als wettige bewijsmiddelen worden *alleen* erkend[340]) opgesomd en bestaan uit: de eigen waarneming van de rechter, de verklaringen van de verdachte, verklaringen van een getuige, verklaringen van een deskundige en schriftelijke bescheiden. Binnen de door de wet gestelde grenzen is de strafrechter vrij in de keuze die hij maakt uit de bewijsmiddelen.

> "Bij de beoordeling van de middelen moet worden vooropgesteld dat het is voorbehouden aan de rechter die over de feiten oordeelt om, binnen de door de wet getrokken grenzen, van het beschikbare materiaal datgene tot het bewijs te bezigen hetwelk hem uit een oogpunt van betrouwbaarheid daartoe dienstig voorkomt en datgene terzijde te stellen wat hij voor het bewijs van geen waarde acht. Deze beslissing behoeft behoudens bijzondere gevallen geen motivering en kan in cassatie niet met vrucht worden bestreden."[341]

---

338. G.Corstens, 1993, p.593.

339. Zo ook Tak: "Aan juridisch bewijs wordt niet de eis gesteld, dat daardoor volstrekte zekerheid ontstaat. Het gaat om een *redelijke mate van zekerheid,* dat wil zeggen, naar omstandigheden verantwoord."
Tak, 2002, p.496.

340. Artikel 339.1 Sv.

341. Hoge Raad 26 november 2002, *NJ* 2003, 20. Zie onder meer ook: Hoge Raad 26 juni 1984, *NJ* 1985, 92, Hoge Raad 14 maart 1989, *NJ* 1989, 747 en Hoge Raad 21 september 1999, *NJ* 2000, 300.

De Hoge Raad is in deze opvatting strikt. De limitatieve opsomming van de bewijsmiddelen staat niet in de weg dat de rechter in zijn vonnis een bewijsoverweging kan opnemen. De rechter voldoet daarmee aan het bepaalde in artikel 359, tweede lid, Sv. Vaak komt een dergelijke overweging neer op een extra redenering van de rechter met betrekking tot de bewezenverklaring en de daartoe gebezigde bewijsmiddelen.[342]

Bestuursrecht:

In de Algemene wet Bestuursrecht (Awb) kan hoofdstuk 8 worden beschouwd als de vastlegging van de formele regels van procesrecht.

Het bestuursrecht kent ten opzichte van het strafrecht en civiele recht de minst strikte regeling met betrekking tot het bewijs. In hoofdstuk 8 Awb (bijzondere bepalingen) handelt afdeling 8.1.6. over beroep bij de rechtbank, getuigen en deskundigen. In die afdeling is bepaald dat degene die is opgeroepen als getuige moet verschijnen en een verklaring afleggen. De rechtbank kan bepalen dat getuigen onder ede worden gehoord. Voor wat betreft de weigerachtige getuige, de gijzeling van getuigen, de verhinderde getuige en het vaststellen van de personalia van de getuige zoekt de Awb aansluiting bij het ter zake bepaalde in Rv.

Afdeling 8.2.5. van de Awb handelt over het onderzoek ter zitting. De rechtbank kan afzien van het ter zitting horen van meegebrachte of opgeroepen getuigen en deskundigen indien zij van oordeel is dat een dergelijk verhoor redelijkerwijs niet kan bijdragen aan de beoordeling van de zaak.

De uitspraak van de rechtbank geschiedt op de grondslag van het beroepsschrift, de overgelegde stukken, het verhandelde tijdens het vooronderzoek en het onderzoek ter zitting, waarbij de rechter ambtshalve rechtsgronden en feiten kan aanvullen.

Het ontbreken van formele regels van bewijsrecht heeft tot gevolg, dat de bestuursrechter grote vrijheid heeft ten aanzien van het bepalen van de bewijsomvang, de bewijslast, de bewijsmiddelen én de bewijswaardering.[343] Het bestuurlijke procesrecht kent niet, zoals het strafrecht, een limitatieve opsomming van bewijsmiddelen. Evenmin zijn regels bekend met betrekking tot de aan verschillende bewijsmiddelen toe te kennen bewijskracht.[344] Het gevolg hiervan is, dat de bestuursrechter niet gebonden is aan de bewijskracht die bijvoorbeeld in een strafrechtelijke procedure aan bewijsmiddelen wordt toegekend.[345]

342. Voorbeeld van een dergelijke overweging is te vinden in Hoge Raad 15 januari 2003, *JOL* 2003, 29. Het Hof kwam tot de conclusie dat de verdachte zelf met een auto op een bepaald tijdstip had gereden. Naar het oordeel van de Hoge Raad kon het Hof tot die conclusie komen door een aantal verklaringen in onderlinge samenhang te bezien. Zie ook Corstens, 1993, p.640.

343. Tak, 2002, p.468.

344. Idem, p.476.

345. CRvB 25 mei 1994, AB 1994, 670.

Het Burgerlijk recht:

In de negende afdeling van het eerste boek van Rv zijn de algemene bepalingen van bewijsrecht opgenomen. Het burgerlijk procesrecht kent geen limitatieve opsomming van bewijsmiddelen. Artikel 152 Rv luidt:

> "1. Bewijs kan worden geleverd door alle middelen, tenzij de wet anders bepaalt.
> 2. De waardering van het bewijs is aan het oordeel van de rechter overgelaten, tenzij de wet anders bepaalt."

Die grote vrijheid wordt enigszins beperkt door artikel 151 Rv waarin is bepaald, dat het rechterlijk prerogatief in deze is gebonden aan dwingend bewijs. Van dwingend bewijs[346] is sprake, indien de rechter gehouden is de inhoud van bepaalde bewijsmiddelen als waar aan te nemen of de bewijskracht te erkennen die in de wet aan bepaalde bewijsmiddelen wordt toegekend, behoudens tegenbewijs. De verdeling van de bewijslast wordt bepaald door artikel 150 Rv: wie stelt moet in beginsel bewijzen, tenzij uit enige bijzondere regel of uit de eisen van redelijkheid en billijkheid een andere verdeling voorvloeit.

In civiele zaken wordt het bewijs geleverd door partijen. De rechter bepaalt welke feiten door welke partij moeten worden bewezen (bewijslastverdeling), waarbij geldt dat een dergelijke opdracht alleen gegeven mag worden omtrent betwiste feiten. Aan de bewijslast is een bewijsrisico verbonden. Heeft een partij een bewijsaanbod gedaan dan is de rechter gehouden die partij een bewijsopdracht te geven. Behoudens een enkele wettelijke uitzondering is de rechter vrij in de waardering van het bewijs.[347]

4.11. De getuige.

In het Wetboek van Strafvordering wordt niet omschreven wat een getuige is. Wel is er een beschreven wat wordt verstaan onder een getuigenverklaring.[348]

> "Onder verklaring van een getuige wordt verstaan zijne bij het onderzoek op de terechtzitting gedane mededeeling van feiten of omstandigheden, welke hij zelf waargenomen of ondervonden heeft."

Ook in Rechtsvordering is niet omschreven wat een getuige is, wel wat de bewijskracht van een getuigenverklaring is.[349]

> "Een getuigenverklaring kan slechts als bewijs dienen, voor zover zij betrekking heeft op aan de getuige uit eigen waarneming bekende feiten."

---

346. Dwingend bewijs, behoudens tegenbewijs, wordt bijv. geleverd door authentieke akten, art. 157.1 en door in kracht van gewijsde zijnde op tegenspraak gewezen strafrechtelijke vonnissen, art. 161.

347. Stein & Rueb, 2002, p.111.

348. Nijboer, 2003, p.838.

349. Hendrikse, 2002. P.50.

In de Awb is geen omschrijving te vinden van hetgeen dient te worden verstaan onder een getuige of een getuigenverklaring. Hoofdstuk 8 van de Awb kent wel een aantal regels met betrekking tot het oproepen en meebrengen van getuigen en het al dan niet onder ede horen ter terechtzitting. Voor de procedures wordt aansluiting gezocht bij Rv. Tak[350] geeft de volgende samenvattende omschrijving:

> "Binnen het kader van de bestuursrechtspraak kan een getuigenverklaring als bedoeld in art. 8.46 worden getypeerd als een door een persoon, die geen partij is bij het geding, al dan niet onder ede, ten overstaan van de rechter afgelegde mondelinge verklaring, waarin de betreffende persoon weergeeft wat hij persoonlijk heeft waargenomen ten aanzien van de feiten die relevant zijn in het proces."[351]

Bindend element tussen de drie juridische disciplines is, dat de verklaring van de getuige moet berusten op diens eigen waarneming of diens eigen bevindingen. Alleen dan wordt aan de verklaring van een getuige bewijskracht toegekend. Het is uiteindelijk de rechter die een getuigenverklaring waardeert en besluit een getuigenverklaring wel of niet te gebruiken.

4.11.1. De getuige in het strafrecht.

De getuige in het strafrecht is een onderwerp dat de afgelopen decennia veel aandacht heeft gekregen en dat als juridisch leerstuk een stevige ontwikkeling heeft doorgemaakt. Waar in de jaren '70 een getuige gewoon een getuige was, à charge of à décharge, kent het Wetboek van Strafvordering nu de anonieme getuige, de bedreigde getuige, de kroongetuige[352] en getuige deskundige. De ontwikkeling rond het getuigenis de auditu is in 1926 aangevangen en lijkt nu te zijn afgerond. Bij de Tweede Kamer is op acht september 2004[353]een wetsvoorstel met betrekking tot de afgeschermde getuige ingediend.

In het strafrecht kan een getuige in drie fasen van het strafrechtelijk onderzoek[354] optreden: 1) tijdens het opsporingsonderzoek, 2) tijdens het gerechtelijk vooronderzoek of bij gelegenheid van een mini-instructie en 3) als getuige ter terechtzitting, in eerste aanleg en in hoger beroep.

Een grondregel van strafrechtelijk 'getuigenrecht' is, dat een verdachte niet kan optreden als getuige in zijn eigen zaak. Dat is ook zo als een rechtspersoon verdachte is en wordt vertegenwoordigd door een natuurlijke persoon.

---

350. Tak, 2002, p. 485.

351. Idem, p. 463.

352. De conclusies van de Parlementaire Enquête Inzake Opsporing hebben zeker bijgedragen tot deze codificatie, Inzake Opsporing, H.5.

353. Kamerstukken II, 2003/04, 29743, nr. 2 en 3.

354. Hieronder versta ik het hele proces van opsporing en vervolging.

> "Het Nederlandse systeem van Strafvordering laat niet toe de vertegenwoordiger van een rechtspersoon, die verdachte is, zowel als vertegenwoordiger van verdachte als getuige in deze zaak te horen."[355]

In zijn conclusie in deze zaak wijst A-G mr. Fokkens er op dat hetzelfde geldt voor de officier van justitie: als procespartij kan hij niet als getuige worden gehoord.[356]

Het Wetboek van Strafrecht[357] kent twee bepalingen die het niet nakomen van verplichtingen als getuige strafbaar stellen, de artikelen 192 en 444. Artikel 444 Sr stelt het wederrechtelijk wegblijven strafbaar; artikel 192 heeft betrekking op het niet voldoen aan de getuigenverplichting.[358]

Sv kent geen bepalingen met betrekking tot de positie van de getuige tijdens het opsporingsonderzoek.[359] Hoewel de wet aan opsporingsambtenaren ten aanzien van getuigen niet de bevoegdheid heeft toegekend dwangmiddelen toe te passen, is door de Hoge Raad in zijn uitspraak van 11 november 1947[360] aangenomen, dat getuigen staande mogen worden gehouden en naar hun personalia gevraagd. Volgens Mols[361] mag een getuige weigeren op die vragen een antwoord te geven, het niet verstrekken van informatie met betrekking tot personalia is niet strafbaar.[362] Corstens[363] neemt dit standpunt ook in.

4.11.2. De getuige bij de rechter-commissaris in strafzaken.

Een getuige kan bij de R-C gehoord worden in het kader van een mini-instructie (artikel 36a Sv), ambtshalve door de R-C op grond van artikel 36[e] Sv, in het kader van een g.v.o. of op grond van een terugverwijzing door de rechtbank of het Gerechtshof. Daarnaast biedt artikel 411a Sv aan de verdachte de mogelijkheid om, na veroordeling door de rechtbank, voor dat

355. Hoge Raad 25 juni 1991, *NJ* 1992, 7.

356. Zie Hoge Raad 17 februari 1981, *NJ* 1981, 535, Hoge Raad 7 juni 1998, *NJ* 1998, 1041 en Hoge Raad 9 oktober 1990, *NJ* 1991, 98.

357. Het betreft de nog in te voeren titel IIIA, artikel 44a, verklaringen van getuigen in ruil voor een toezegging door het OM afgelegd, en de artikelen 156 (niet strafbaarheid getuigen van een tweegevecht), 192 (de strafbaarstelling van de getuige die niet voldoet aan zijn getuigenplicht), 285a (strafbaarstelling van uitingen die de verklaringsvrijheid van personen kunnen belemmeren) en 444 (het wegblijven als getuige, deskundige of tolk) Hoewel artikel 207, meineed) en 207a (meineed voor een internationaal gerecht) zeker betrekking hebben op de positie van een getuige lijkt de strekking van deze artikelen breder, zeker gelet op het normadressaat, "hij die".

358. Mols, 2003, p. 236.

359. Mols, 2003, p. 6, p.148; Corstens, 1997, p. 260.

360. HR 11 november 1947, *NJ* 1948, 126.

361. Mols, 2003, p.7.

362. Hoe zich dit verhoudt met de op 1 januari 2005 in gevoerde algemene legitimatieplicht is nog niet duidelijk.

363. Corstens,1993, p.261.

de behandeling in hoger beroep door het gerechtshof is aangevangen, de R-C te vragen nader onderzoek te verrichten.

Indien een g.v.o. is ingesteld worden, zo spoedig en zo dikwijls als het belang van de zaak dit vordert, verdachte, getuigen en deskundigen gehoord.(art. 185 Sv) Het gaat om het belang van de zaak, welk belang ruimer is dan het belang van het onderzoek zoals bedoeld in artikel 51 Sv. Daarnaast kan de R-C die getuigen horen van wie het verhoor door hem wenselijk wordt geacht (art. 210 Sv) Die wenselijkheid is in Strafvordering niet nader uitgewerkt.

De getuige verklaart de waarheid te zullen zeggen. De verklaring de waarheid te zullen zeggen is niet gelijk aan het afleggen van de eed of de belofte. De R-C beëdigt een getuige die niet die ter terechtzitting zal kunnen verschijnen of, zoals in geval van uitlevering, een beëdigde verklaring vereist is. De R-C kan ook beëdigen indien hij zulks in verband met de betrouwbaarheid van de door de getuige af te leggen verklaring nodig acht. Sommige getuigen hebben een verschoningsrecht op grond van familierelaties [364]of op grond van hun maatschappelijke functie, de wettelijke geheimhouders.[365] Aan een getuige komt ook het verschoningsrecht toe, indien hij zichzelf of directe familieleden door zijn antwoorden zou blootstellen aan het gevaar van strafrechtelijke veroordeling. De R-C kan een getuige bij beschikking de status van bedreigde getuige[366] toekennen, wat tot gevolg heeft dat de identiteit van de getuige niet uit het proces-verbaal van verhoor blijkt. Tegen die beschikking van de R-C staat voor alle betrokkenen hoger beroep open binnen 14 dagen na dagtekening. Beroep in cassatie is niet toegelaten. Het gevolg van deze procedure is, dat de zittingsrechter de voorwaarden tot het verlenen van de status van bedreigde getuige niet opnieuw mag toetsen. Een dergelijke toetsing is volgens de Hoge Raad[367] in strijd met de wet.

Anders dan de bedreigde getuige is de anonieme getuige. Op grond van artikel 190, tweede lid Sv kan de R-C het vragen naar de personalia van de getuige achterwege laten, indien er een gegrond vermoeden bestaat dat de getuige door het afleggen van een verklaring overlast zal ondervinden of in de uitoefening van zijn beroep zal worden belemmerd.

4.11.3. De getuige bij de behandeling ter terechtzitting.

De OvJ is bevoegd voor de terechtzitting getuigen en deskundigen schriftelijk op te roepen. De verdachte heeft het recht getuigen en deskundigen te doen oproepen. De OvJ kan weigeren de

364. Artikel 219 Sv.

365. Artikel 217, 218 Sv.

366. Artikel 136v Sv houdt een beschrijving van de bedreigde getuige in:
"Onder bedreigde getuige wordt verstaan een getuige ten aanzien van wie door de rechter bevel is gegeven dat ter gelegenheid van het verhoor zijn identiteit verborgen wordt gehouden."

Een getuige kan de status van bedreigde getuige krijgen indien hij daarom verzoekt en hij of andere personen door het afleen van een verklaring zodanig bedreigd kan achten dat redelijkerwijs voor leven, gezondheid, ontwrichting van het gezinsleven of het sociaal-economisch bestaan met worden gevreesd. (art. 226a Sv)

367. HR 30 juni 1998, *NJ* 1999,88.

gevraagde getuigen en/of deskundigen op te roepen met een met redenen omklede beslissing. Tevens kan de OvJ weigeren een getuige op te roepen, ook indien zulks door de rechtbank is bevolen, als het gaat om een bedreigde getuige of indien aan de getuige de toezegging is gedaan dat zijn identiteit verborgen zal blijven. Heeft de OvJ op grond van artikel 264 de oproeping geweigerd en is de rechtbank van oordeel dat die getuigen wel dienen te worden gehoord, dan stelt de rechtbank de stukken in handen van de R-C met de opdracht deze getuigen te horen.

Artikel 288 Sv heeft betrekking op getuigen die voor aanvang van de behandeling ter terechtzitting zijn opgeroepen, maar die niet zijn verschenen. Artikel 315 Sv heeft betrekking op getuigen van wie het na aanvang van de behandeling ter terechtzitting door de rechter noodzakelijk wordt geoordeeld deze alsnog te horen.

Deze twee artikelen houden, in onderlinge samenhang bezien, een drietal criteria in aan de hand waarvan de rechter moet toetsen of een getuige al dan niet moet worden opgeroepen:

- de onaannemelijkheid van verschijnen (288 Sv);
- in redelijkheid niet in vervolging of verdediging geschaad (288 Sv);
- de noodzakelijkheid van verhoor (315 Sv).

De onaannemelijkheid van verschijnen is verbonden aan de aanvaardbaarheid van de termijn waarbinnen een getuige ter terechtzitting kan verschijnen en staat los van het mogelijke belang van de verklaring van de getuige. De reden om niet op te roepen is de nutteloosheid daarvan. Het gaat dan om getuigen waarvan (bijna) zeker is, dat zij niet ter terechtzitting zullen verschijnen, zoals een getuige die in een onbekend buitenland verblijft of de situatie die zich voordeed in Hoge Raad 25 februari 1992.[368] De getuige in die zaak had gemotiveerd aan rechtbank en hof kenbaar gemaakt waarom hij, slachtoffer zijnde, niet steeds opnieuw geconfronteerd wilde worden met een voor hem uiterst traumatiserende ervaring. De HR stemt in met de beslissing van het Hof om die redenen de getuige niet opnieuw op te roepen.

In zijn uitspraak van 1 december 1992[369] heeft de Hoge Raad bepaald, dat een verdachte niet in zijn verdediging wordt geschaad door het niet oproepen van een getuige, indien de punten waarover die getuige gehoord zou moeten worden niet van belang kunnen zijn voor enige in de zaak te nemen beslissing, dan wel dat redelijker wijs moet worden uitgesloten dat de getuige of de deskundige iets over die punten kan verklaren.[370]

In de praktijk betekent dit, dat het verzoek om getuigen te (laten) horen bijna niet geweigerd kan worden. De zittingsrechter moet niet beoordelen of de verdachte al dan niet in zijn verdediging wordt geschaad, maar of hij al dan niet in zijn verdediging kán worden geschaad.

368. Hoge Raad 25 februari 1992, *NJ* 1992, 555.

369. Hoge Raad 1 december 1992, *NJ* 1993, 631, zo ook Hoge Raad 7 oktober 1997, *NJ* 1998, 153 en Hoge Raad 18 mei 1999, *NJ* 2000, 108.

370. Mols, 2003, p. 39.

In zijn conclusie bij HR 9 maart 2004[371] omschrijft AG Wortel de omvang van dit recht als volgt:

> "De verdediging heeft het recht aandacht te vragen voor al hetgeen in het voordeel van de verdachte kan zijn, ook indien de feitelijke grondslag van het aangevoerde (nog) niet in de stukken besloten ligt en met het tenlastegelegde niet aanstonds in verband te brengen is."

Volgens Wöretshofer[372] is het 'noodzaakcriterium' minder ruim dan het 'in redelijkheid niet in zijn verdediging geschaad.' Het verschil in gestrengheid wordt veroorzaakt door het verschil in perspectief van waaruit de beslissing om een getuige al dan niet te horen wordt genomen. Artikel 315 Sv heeft betrekking op de orde tijdens het onderzoek ter terechtzitting; het perspectief vanuit de rechter (een inquisitoir perspectief) is hier bepalend.[373] Indien hij van oordeel is, dat het belang van het onderzoek het horen van een getuige vergt dan zal zulks geschieden. De artikelen 287 en 288 Sv zijn geschreven vanuit een accusatoir perspectief en hebben betrekking op de belangen van zowel de verdachte als het OM in het strafproces. Het door elkaar gebruiken of verwisselen van het 'noodzakelijkheids'- en 'redelijkheidscriterium' komt in de rechtspraak regelmatig voor.[374]

Doet zich de situatie van art. 315 Sv voor, dan dient de rechtbank die situatie wel te herkennen.[375] In de zaak waarin het Hof de noodzaak van het horen van een in eerste en tweede aanleg niet verschenen getuige had aangenomen, mocht het Hof zonder nadere motivering de door die getuige bij de politie afgelegde verklaring echter niet gebruiken.[376] In zijn uitspraken[377] van 28 mei en 25 juni 2002 geeft de Hoge Raad invulling aan een in de wet noch in de

---

371. HR 9 maart 2004, *JOL* 2004, 145; zo ook: HR 28 juni 1983, *NJ* 1983, 798; HR 13 oktober 1992, *NJ* 1993, 143 en HR 13 januari 1998, *NJ* 1998, 464.

372. Wöretshofer, 2003, p. 806.

373. Zo ook Knigge in zijn noot bij HR 13 oktober 1992, *NJ* 1993, 143 Knigge merkt over het verschil in perspectief het volgende op:

> "De criteria van art. 280 lid 4 Sv (thans 288 lid 1 onder c) hebben, zo blijkt uit het voorgaande, elk hun eigen achtergrond. Art. 315 Sv is geschreven vanuit een inquisitoir perspectief: het gaat hier om een oordeel van de rechter, gegeven vanuit zijn eigen verantwoordelijkheid voor het onderzoek naar de materiële waarheid. Bij art. 280 lid 2 Sv is het uitgangspunt accusatoir: centraal staat het oordeel van de verdachte dat het horen van een bepaalde getuige in het belang van zijn verdediging is. Dat oordeel moet de rechter met de grootst mogelijke terughoudendheid worden getoetst."

374. Zie onder meer: HR 13 oktober 1992, *NJ* 1993, 143, HR 14 januari 2003, *JOL* 2003, 26, HR 24 september 2002, *JOL* 2002, 503.

375. Hoge Raad 27 mei 1997, *NJ* 1997, 565, Hoge Raad 4 februari 1992, *NJ* 1992, 529.

376. Hoge Raad 4 februari 1992, *NJ* 1992, 529.

377. Hoge Raad 28 mei 2002, *NJ* 2003, 96 en Hoge Raad 25 juni 2002, *NJ* 2003,97.

> "De ontnemingsrechter die voor de vraag wordt gesteld of door het niet horen van een door de verdediging verzochte getuige de betrokkene redelijkerwijs in zijn belangen kan worden geschaad, kan mede in zijn oordeel betrekken of het verzoek, in het licht van de door het OM aan zijn vordering ten grondslag gelegde financiële gegevens, voldoende is onderbouwd. De aan die onderbouwing te stellen eisen mogen afhankelijk worden gesteld van de mate waarin de rechter het standpunt van het OM voorhands aannemelijk acht."

jurisprudentie bekende grond tot afwijzing van horen van getuigen, als wel het redelijkheidscriterium aan de orde is.

De voorzitter vraagt de getuige naar zijn personalia en wijst hem op zijn eventueel verschoningsrecht. De getuige wordt beëdigd de hele waarheid en niets dan de waarheid te zeggen. Door artikel 299 Sv is artikel 290 ook op de deskundige van toepassing. Treedt iemand op in beide hoedanigheden dan moet hij in beide kwaliteiten worden beëdigd.[378] Artikel 291 Sv. bepaalt, dat de getuige zo veel mogelijk uitdrukkelijk moet opgeven van wat hij heeft waargenomen en ondervonden én wat de redenen van zijn wetenschap zijn. Bij de bespreking van dit artikel geeft Nijboer[379] de drie grenzen aan die zijns inziens door artikel 291 aan een getuigenverklaring worden gesteld. Een getuigenverklaring mag geen oordelen bevatten die aan de rechter zijn voorbehouden, ook mag een getuigenverklaring geen gissingen of vermoedens of aannames bevatten en een getuigenverklaring mag geen uitlatingen bevatten die de deskundigheid van de getuige te boven gaan. Waar een getuigenverklaring geen gissingen e.d. mag bevatten is de Hoge Raad streng.[380] Hoewel redenen van wetenschap noch in het proces-verbaal van de terechtzitting[381] noch in het vonnis[382] hoeven te worden opgenomen, kan dat van groot belang zijn om verklaringen van getuigen onderling, maar ook verklaringen van verdachten en getuigen tegen elkaar af te zetten om te komen tot een juiste waardering van de feiten.

De rechtbank kan beletten, dat vragen gesteld door de verdachte of de OvJ worden beantwoord. Iedere vraag mag gesteld worden, maar niet iedere vraag hoeft te worden beantwoord. De strekking van dit artikel is niet het belemmeren of voorkomen van een getuigenverhoor.[383]

In Sv zijn inmiddels regels opgenomen die recht doen aan actuele ontwikkelingen op dit rechtsgebied. Voorbeelden van dergelijke regels[384] zijn die met betrekking tot de bedreigde getuige en de anonieme getuige. Inmiddels zijn voorstellen bij de Tweede Kamer ingediend voor een wettelijke regeling rond de kroongetuige[385] en de getuige aan wie door het OM toezeggingen zijn gedaan. De inmiddels door de jurisprudentie gevormde beperkingen aan de verklaring van horen zeggen[386] geven eveneens aan welke ontwikkelingen zich op dit rechts-

378. HR 9 april 1985, *NJ* 1985, 774.

379. Nijboer, 2000, p.241.

380. HR 14 september 1992, *NJ* 1993 51, en HR 22 september 1992, *NJ* 1993, 55.

381. HR 13 mei 1958, *NJ* 1958, 329.

382. HR 13 april 1976, *NJ* 1976,426.

383. HR 6 oktober 1998, *NJ* 1998, 913 en HR 4 januari 2000, *NJ* 2000, 345.

384. Wet van 15 januari 1998, Stb.33, in werking getreden op 1 februari 1998.

385. De Hoge Raad aanvaardt onder omstandigheden wel de kroongetuige, maar een wettelijke regeling verdient de voorkeur. HR 30 juni 1998, *NJ* 1998, 799. Het in 1998 ingediende wetsvoorstel, nr. 26294 voorziet in een regeling. Bij betwisting van de verklaring van een kroongetuige dient de rechter het gebruik van die verklaring extra te motiveren, HR 6 april 1999, *NJ*B 1999, 784.

386. Nijboer, 2003, p.835.

gebied hebben voorgedaan en getuigen van de grote invloed van de uitspraken van het EHRM op de nationale rechtspraak.[387]

Het bewijs in strafzaken kan niet op de verklaring van één getuige worden aangenomen, de 'unus testis, nullus testis' – regel.

Basis voor een getuigenverklaring is de eigen waarneming of de eigen ondervinding van een getuige. Die regel geeft de grenzen van de omvang van die verklaring vast. Op de 'regels' met betrekking tot de grenzen van de getuigenverklaring zijn door de Hoge Raad voldoende uitzonderingen gemaakt.[388] In die uitzonderingsgevallen gaat het om getuigen die q.q., veelal op grond van opleiding, beroep of ervaring, meer zouden kunnen waarnemen dan 'gewone' getuigen of die beschikken over een zekere deskundigheid die kan doorwerken in de wijze waarop zij waarnemen. Sv bevat geen regels met betrekking tot de wijze waarop een rechter met getuigenverklaringen dient om te gaan. De beslissing over de bruikbaarheid van het bewijsmateriaal is aan de rechter voorbehouden.[389]

Van de hiervoor besproken regeling is een deel per 1 januari 2005 vervallen. Op die datum is de wet van 10 november 2004 tot wijziging van het Wetboek van Strafrecht, het wetboek van Strafvordering en de Wet op de rechterlijke organisatie in verband met het horen van getuigen en enkele aanverwante onderwerpen in werking getreden.[390]

De positie van getuigen en deskundigen is door deze wetswijziging beter beschermd. In de artikelen 264 Sv (weigering OvJ dagvaarding getuigen) en 288 Sv (weigering rechtbank oproeping niet verschenen getuigen) is als weigeringsgrond opgenomen:

> "de gezondheid of het welzijn van de getuige of deskundige door het afleggen van een verklaring ter terechtzitting in gevaar wordt gebracht, en het voorkomen van dit gevaar zwaarder weegt dan het belang om de getuige of deskundige ter terechtzitting te ondervragen."[391]

Dezelfde formulering is opgenomen in de artikelen 187 eerste lid Sv (horen getuigen en deskundigen door de R-C) en 216 eerste lid Sv (beëdigen getuigen en deskundigen door R-C) zij het niet als weigeringsgrond maar als reden om een getuige of deskundige bij de R-C te horen.

Een bijzonder soort getuigenverklaring is de verklaring de auditu. Daarbij gaat het om een verklaring van een getuige die verklaart over hetgeen hij een ander heeft horen zeggen. In de literatuur[392] met betrekking tot dit onderwerp wordt gesproken over de overbrengende, hetgeen de getuige verklaart, en de overgebrachte verklaring, de inhoud van die verklaring.

---

387. EHRM 20 november 1989, *NJ* 1990, 245.

388. Mols, 2003, p. 358 – 360.

389. Hoge Raad 26 november 2002, *NJ* 2003, 20.

390. Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden, jaargang 2004, nr. 579; Kamerstukken II, 2003-2004, nr 29254, nr. 2, 3.

391. Kamerstukken II, 2003/04, 29254, nr. 3, p. 13.

392. Onder meer: Cleiren en Nijboer, 2003, p. 834, Nijboer,2000, p. 112-144, Rozemond, 1998, p 111–147, Mols, 2003, p.341 – 366.

Volgens Rozemond[393] staat de overbrengende verklaring voor het bewijsmiddel en houdt de overgebrachte verklaring de bewijsgrond in. De Hoge Raad heeft lange tijd een formeel standpunt ingenomen, dat erop neer kwam, dat werd gekeken naar de kwaliteit van het bewijsmiddel en niet naar de bewijsgrond. Een ambtsedig proces-verbaal is een bij de wet toegelaten bewijsmiddel en daar heeft de rechter naar te kijken. Op grond van het door Rozemond ingestelde onderzoek naar het tot stand komen van het Wetboek van Strafvordering is aannemelijk dat de wetgever aanvankelijk (1914) het testimonium de auditu niet rigoureus heeft afgewezen, maar dat in een latere ontwikkeling van het wetgevingsproces (1917 – 1923) geen ruimte meer voor dit bewijsmiddel bestond. De Hoge Raad[394] zag er destijds geen punt in als getuigenverklaring de z.g. 'overbrengende'[395] verklaring te accepteren, het testimonium de auditu, aan het gebruik van welke verklaring in de jurisprudentie nadere regels zijn gesteld.

4.11.4. De getuige in het burgerlijk recht.

Het bewijsrecht in burgerlijke zaken is geregeld in de negende titel van de tweede afdeling van Rv. De paragrafen 1 tot en met 3 bevatten algemene bepalingen van bewijsrecht, de paragrafen 4, 5 en 6 handelen respectievelijk over getuigen, het voorlopig getuigenverhoor en deskundigen. De bewijsrechtelijke regels voor de dagvaardingsprocedure zijn van toepassing op de verzoekschriftprocedure (art. 284 Rv).[396] De aard van de civiele procedure en de rol van de rechter zijn in hoge mate bepalend voor het bewijsrecht in civiele zaken. Het zijn de procespartijen die de omvang van het geding bepalen en de partijen zijn gehouden 'naar waarheid' alle relevante feiten aan de rechter voor te leggen (art. 21 RVV). De gebondenheid van de rechter aan de door partijen aangedragen feiten vindt uitdrukking in het verbod op rechterlijke aanvulling van de feiten (art. 24 Rv) Een onderscheid moet worden gemaakt tussen zaken waarbij de rechtsbetrekkingen ter vrije bepaling van partijen staan (meestal vermogensrechtelijk van aard) of die zaken waarin dat niet zo is (meestal familierechtelijk van aard). Bij die laatste zaken heeft de civiele rechter een minder lijdelijke rol bij het vinden en vaststellen van de waarheid. In die zaken zijn andere belangen dan alleen partijbelangen betrokken.

Door het overbrengen van artikel 8 van het wetboek van Koophandel naar Rv (art.162)[397] kan de rechter op verzoek dan wel ambtshalve de openlegging van boeken, geschriften en bescheiden bevelen die partijen volgens de wet moeten houden, maken of bewaren. In het geval van een jaarrekening kan de rechter ambtshalve de openlegging bevelen op straffe van

393. Rozemond, 1998, p. 112.

394. HR 20 december 1926, *NJ* 1927, 85.

395. De verklaring die de getuige iemand anders heeft horen afleggen, welke verklaring hij vervolgens als resultaat van eigen (akoestische) waarneming kan overbrengen, het kan natuurlijk ook gaan over een terloops opgevangen gesprek.

396. Van Mierlo, 2000, p. 351.

397. Idem, p. 351.

een dwangsom. Bewijs kan geleverd worden door alle middelen, waarbij de rechter vrij is in de waardering van het bewijs, tenzij de wet anders bepaalt (bijvoorbeeld in het geval van dwingend bewijs).

In paragraaf 4 van het eerste boek Rv, art. 163 tot en met 198 is de regeling met betrekking tot het getuigenverhoor opgenomen.

De verklaring van een getuige kan slechts als bewijs dienen voor zover deze betrekking heeft op feiten die aan de getuige bekend zijn uit eigen waarneming. Het begrip 'eigen waarneming' wordt ruim uitgelegd.[398] Daaronder wordt ook begrepen hetgeen een getuige een ander heeft horen zeggen. In civiele zaken bestaat ruimte voor het 'testimonium de auditu'.[399] Ook in civiele zaken gaat op, dat getuigen op grond van beroep, opleiding of ervaring soms meer kunnen verklaren dan strikt op basis van eigen waarneming zou mogen worden toegelaten.

Een getuige die is opgeroepen, is verplicht te verschijnen (art. 165.1 Rv), maar van die verschijningsplicht kunnen bepaalde familieleden en geheimhouders[400] zich verschonen[401]. Een getuige in civilibus kan zich verschonen van antwoorden op vragen die hem of de in de wet genoemde familieleden bloot zouden kunnen stellen aan strafrechtelijke vervolging. Een getuige die weigert te verschijnen kan op last van de rechter door de 'openbare macht' gedwongen worden voor de rechtbank te verschijnen (art. 172 Rv). Alvorens een verklaring af te leggen worden getuigen beëdigd de hele waarheid en niets dan de waarheid te zullen zeggen. Het afleggen van de eed is, gelet op art. 177 Rv, verplicht. Partijen in civiele zaken kunnen zelf als getuige optreden (art. 164 Rv) Aan de partijgetuige komt een verschoningsrecht op grond van familiebetrekking niet toe (art. 165.2 Rv) Een partijgetuige kan niet ten voordele in zijn eigen zaak getuigen, tenzij die verklaring strekt tot aanvulling van onvolledig bewijs.

Indien een van de partijen in een civiel proces aanbiedt haar stellingen door middel van getuigen te bewijzen, is de rechter gehouden dat aanbod te accepteren, behalve in de situatie dat de wet schriftelijk bewijs vereist. Getuigenverhoren vinden alleen plaats ter terechtzitting en zijn dus openbaar.

Het leerstuk van de anonieme getuige in civiele zaken is nog niet tot ontwikkeling gekomen. De Hoge Raad heeft zich er nog niet over uitgelaten.[402]

Weigert een getuige een verklaring af te leggen, dan kan de rechter diens gijzeling gelasten op kosten van de belanghebbende partij (art. 173 Rv). Gijzeling is slechts toegelaten in het belang van de waarheidsvinding. Een gijzeling kan maximaal een jaar duren. Gijzeling van

---

398. Wieten, 2002, p. 42.

399. HR 28 februari 1986, *NJ* 1986, 403.

400. Onder geheimhouders worden verstaan degenen die uit hoofde van hun ambt, beroep of betrekking tot geheimhouding zijn verplicht met betrekking tot hetgeen aan hen in de hoedanigheid als geheimhouder is toevertrouwd. Evenals in het strafrecht kent het civiele recht een afgeleid verschoningsrecht. (HR 23 november 1990, *NJ* 1991, 761, HR 27 maart 1991, *NJ* 1992, 616 en HR 29 maart 1994, *NJ* 1994, 552).

401. Wieten, 2002, p. 44.

402. Idem, p.54.

een partijgetuige is niet mogelijk. Indien een partijgetuige weigert te verklaren kan de rechter daaruit de hem geraden gevolgtrekkingen maken (art. 164.3 Rv). Op getuigen in civiele zaken zijn de artikelen 192 en 444 Sr van toepassing met dien verstande, dat aan een partijgetuige de in dit artikel genoemde sancties niet kunnen worden opgelegd (192.2 Sr).

4.11.5. De getuige in het bestuursrecht.

Hoofdstuk 8 van de Awb bevat bijzondere bepalingen over beroep bij de rechtbank. Anders dan in Sv en Rv zijn daarin geen bepalingen met betrekking tot het bewijsrecht opgenomen. Wel komen enkele bepalingen met betrekking tot tolken, getuigen en deskundigen voor. Zoals eerder opgemerkt kent het bestuursrecht een vrije bewijsleer. Bij het gebrek aan regels met betrekking tot het bewijsrecht ligt het volgens Tak[403] voor de hand, dat dergelijke regels op grond van de rechtspraktijk worden ontwikkeld. De op dat gebied ontwikkelde jurisprudentie daargelaten, komt de bestuursrechter grote vrijheid toe ten aanzien van de bewijsomvang, de bewijslast, de bewijsmiddelen en de bewijswaardering. Aan de rechtbank komt de bevoegdheid toe ambtshalve feiten en rechtsgronden aan te vullen (art. 8:69.1 en 2 Awb). Met betrekking tot de verdeling van de bewijslast stelt Tak[404] dat zich in de jurisprudentie een aantal vuistregels heeft ontwikkeld:

> "Wie stelt moet adstrueren;
> Wie stelt een bijzonder belang of recht te hebben, moet dat bewijzen;
> Aanwijzingen vanuit het rechtsstelsel;
> Welke partij wordt door het bewijzen van een bepaald feit het minst bezwaard?
> Welke partij heeft de schijn tegen zich?
> Welke partij heeft dusdanig onzorgvuldig gehandeld dat het doorslaggevende feit niet vast is komen te staan?
> Ten gunste van welke partij strekt het bewijs van een bepaald feit?
> Bovenstaande vuistregels hebben slechts beperkte betekenis. Vaste regels voor de verdeling van de bewijslast zijn in het bestuursrechtelijke proces als gezegd niet te vinden en kunnen aan deze vuistregels niet worden ontleend."

Het bestuursrecht kent geen opsomming van toegelaten bewijsmiddelen noch regels met betrekking tot de waardering van bewijsmiddelen.

In afdeling 8.1.6., artikel 8:33 tot en met 8:49, zijn bepalingen met betrekking tot tolken, getuigen en deskundigen opgenomen. Met betrekking tot bepalingen van formeel procesrecht wordt verwezen naar de regeling in Rv. Waar in Sv en Rv bepalingen zijn opgenomen die inhouden wat dient te worden verstaan onder een getuigenverklaring ontbreekt een dergelijke bepaling in de Awb.

403. Tak, 2002, deel I, p.468 en p. 477.

404. Idem, p. 474.

Het beëdigen van getuigen is een discretionaire bevoegdheid van de rechtbank. Op grond van art. 8:33, vierde lid kan de rechtbank bepalen, dat getuigen niet zullen worden gehoord dan na het afleggen van de eed of belofte. De rechtbank kan getuigen oproepen, art. 8:46.1. In het kader van een vooronderzoek mogen partijen, mits tijdig aangekondigd, getuigen en deskundigen meebrengen. (art. 8:60.4)

Het bestuursrecht kent niet het verschijnsel van de partijgetuige; de Awb kent daartoe geen zelfstandige regel en art. 164 Rv is niet van toepassing verklaard. Met het van toepassing verklaren van art. 165.3 Rv komt aan getuigen in het bestuursrecht hetzelfde verschoningsrecht toe als aan getuigen in civiele procedures. (uitgezonderd de bijzondere bepalingen met de partijgetuige)

Na het Kostovski-arrest[405] wordt in het bestuursrecht terughoudend omgegaan met anonieme verklaringen.[406] In principe wordt het gebruik van dergelijke verklaringen niet uitgesloten. Wel worden daarbij als voorwaarden gesteld, dat het bewijs mede moet berusten op ander verifieerbaar bewijsmateriaal en dat handhaving van de anonimiteit op zwaarwegende gronden noodzakelijk is.[407] Het 'testimonium de auditu' is in het bestuursrecht geaccepteerd.

Hoewel partijen op grond van art. 8:60.4 de bevoegdheid hebben getuigen en deskundigen op te roepen of mee te nemen naar de zitting, garandeert dat niet, dat die getuigen en deskundigen ook gehoord zullen worden. De rechtbank kan van het horen afzien, indien zij van oordeel is, dat verhoor redelijkerwijs niet kan bijdragen aan de beoordeling van de zaak (art. 8:63.2 Awb) Tak kwalificeert deze bevoegdheid als een "subjectief oordeel" van de rechter, waartegen meestal geen hoger beroep open staat.[408]

Door de bestuursrechter opgeroepen getuigen zijn verplicht te verschijnen (art. 8:33.1 Awb)

Op de getuigen in het bestuursrecht zijn de artikelen 192 en 444 Sr ook van toepassing.

4.11.6. Geheimhouding en verschoning.

Accountants hebben op grond van artikel 10 van de GBR een geheimhoudingsplicht. Al hetgeen hun in de uitoefening van het ambt als geheim is toevertrouwd of hetgeen hun als vertrouwelijke aangelegenheid is verteld, valt onder die geheimhoudingsplicht. Deze verplichting geldt niet voor zover deze informatie openbaar gemaakt dient te worden op grond van hetgeen door de wet wordt vereist of voor zover de vervulling van zijn taak dit vereist. De geheimhoudingsplicht wordt niet geschonden, indien de accountant een melding doet bij het centraal meldpunt op grond van de Verordening Fraudemelding.

Deze bepaling met betrekking tot de geheimhoudingsplicht heeft er niet toe geleid, dat aan de accountants een zelfstandig verschoningsrecht toekomt. Het is vaste rechtspraak zowel

405. HR 20 november 1989, *NJ* 1990, 245.

406. CRvB 29 november 1990, *TAR* 1991, 19.

407. Tak, 2002, deel I, p. 489.

408. Tak, 2002, deel II, p.202.

in het strafrecht als in het civiele recht dat accountants geen verschoningsrecht hebben. Een korte bespreking van ter zake doende rechtspraak levert het volgende beeld op.

In zijn uitspraak van 25 oktober 1983[409] maakt de Hoge Raad een eind aan veel onzekerheid met betrekking tot het aannemen van een verschoningsrecht voor accountants. In lagere rechtspraak was dit recht zowel in civielrechtelijke als in strafrechtelijke zaken aangenomen.[410] In *NJ* 1984, 312 overweegt de Hoge Raad dat een accountant niet kan worden gerekend tot de hulpverleners als bedoeld in artikel 218 Sv. Dit standpunt heeft de Hoge Raad herhaald in zijn uitspraak van 6 mei 1986.[411] Omdat in *NJ* 1984, 132 de Hoge Raad het verschoningsrecht uitdrukkelijk in verband brengt met de controlerende functie van de accountant en het strafrecht, werd in deze zaak een verschoningsrecht bepleit in verband met een deel van zijn maatschappelijke functie, namelijk zijn adviserende functie.

In civiele zaken neemt de Hoge Raad[412] een gelijkluidend standpunt in op grond van dezelfde overwegingen als in de hierboven aangehaalde strafzaak. De Hoge Raad verwijst expliciet naar zijn uitspraak van 25 oktober 1983.[413]

Hoewel aan de accountant geen zelfstandig verschoningsrecht toekomt, kan hij zich in bepaalde gevallen wel beroepen op een afgeleid verschoningsrecht. In zijn uitspraak van 29 maart 1994[414] heeft de Hoge Raad dit standpunt ingenomen. Het kan, aldus de HR, voorkomen dat de zaak die een advocaat in behandeling heeft zodanig ingewikkeld is, dat hij een deskundige moet inschakelen om over specialistische kennis of deskundigheid te kunnen beschikken die hij zelf niet heeft. Als die deskundige daartoe over informatie en/of stukken komt te beschikken die vallen onder de geheimhoudingsplicht en het daarmee samenhangende verschoningsrecht van die advocaat, strekt dat recht zich voor dat materiaal ook uit tot die deskundige, ongeacht of aan hem wel of niet een zelfstandig verschoningsrecht toekomt. De deskundige kan zich op dat afgeleide verschoningsrecht beroepen, zowel in de situatie dat van hem wordt verlangd een verklaring af te leggen, als in de situatie dat stukken die onder dat

409. Hoge Raad 25 oktober 1983, *NJ* 1984, 132.

410. Zie onder meer: Rb. Amsterdam, 9 januari 1933, 1933 W. 12631, Rb. Haarlem 18 juli 1947, *NJ* 1948, 74, Hof Den Bosch 25 mei 1957, *NJ* 1957, 659, Rb. Amsterdam, 26 januari 1972, *NJ* 1972, 222, Ktr. Den Bosch, 5 oktober 1979, *NJ* 1980, 315, Rb. Leeuwarden, 27 september 1984, *NJ* 1985, 765 (wel verschoning in civiele zaken, niet in strafzaken)

411. Hoge Raad 6 mei 1986, *NJ* 1986, 813.

412. Hoge Raad 14 juni 1985, *NJ* 1986, 175.

413. Die overweging van de Hoge Raad luidt:
"Bij zijn arrest van 25 okt.1983, *NJ* 1984, 132 heeft de HR geoordeeld dat de registeraccountant niet behoort tot degenen die zich krachtens art. 218 Sv uit hoofde van hun stand, hun beroep of hun ambt tegenover de strafrechter van het geven van getuigenis kunnen verschonen. Het middel betoogt nu dat niettemin de registeraccountant moet worden gerekend tot hen die zich krachtens art. 1946 lid 2 aanhef en onder 3e BW tegenover de burgerlijke rechter van het afleggen van getuigenis kunnen verschonen. Dit betoog kan evenwel niet als juist worden aanvaard."

414. Hoge Raad 29 maart 1994, *NJ* 1994, 552.

recht vallen in beslag zouden moeten worden genomen. In zijn uitspraak van 26 juni 1990[415] echter nam de Hoge Raad het standpunt in dat correspondentie tussen een advocaat en een derde, die niet behoort tot de kring der verschoningsgerechtigden, ook al is die derde op grond van zijn specifieke deskundigheid door de raadsman ingeschakeld, geen deel uitmaakt van het vertrouwelijk verkeer tussen de raadsman en zijn cliënt. Anders dan vaak wordt aangenomen is, gelet op een aantal uitspraken van de Hoge Raad,[416] het verschoningsrecht van met name advocaten niet absoluut.

In de strafzaak die door het Hoge Raad is behandeld op 4 januari 2000[417] speelde een door een accountantsbureau opgemaakt rapport, dat op grond van artikel 31 WTE niet openbaar was gemaakt, een belangrijke rol. De Hoge Raad overwoog dat hoewel aan een registeraccountant geen verschoningsrecht toekomt, hij op grond van artikel 31 WTE wel een geheimhoudingsplicht had. Onder die omstandigheid mocht het Hof komen tot een belangenafweging tussen de geheimhoudingsplicht van de getuige deskundige en het belang van de verdediging aan de getuige deskundige bepaalde vragen te stellen.

4.12. De forensisch accountant als getuige in het civiele recht en het bestuursrecht.

Een accountant doet op grond van een wettelijk voorschrift, in de vorm van controles, onderzoek naar de betrouwbaarheid van (veelal financiële) informatie die door anderen dan hijzelf is verzameld en samengesteld voor hem onbekende derden (in principe de markt), die aan betrouwbare financiële informatie behoefte hebben voor het nemen van financieel economische beslissingen. Het onderzoek door de accaontant richt zich in ieder geval op de betrouwbaarheid, de aanvaardbaarheid en de toereikendheid van de aangeleverde informatie. De accountant is verantwoordelijk voor de kwaliteit van het door hem verrichte onderzoek, de daarop gebaseerde rapportage en de verklaring met betrekking tot de betrouwbaarheid van de door hem gecontroleerde informatie. Degenen die de informatie hebben aangeleverd, blijven te allen tijde verantwoordelijk voor de kwaliteit daarvan, de controle door een accountant doet daaraan niet af. Het onderzoek door de accountant kent een aantal inherente beperkingen, als gevolg waarvan de door hem af te geven verklaring met betrekking tot de betrouwbaarheid van de door hem onderzochte informatie een relatief hoge, maar niet absolute mate van zekerheid kent. De mate van zekerheid die een accountant in zijn verklaring kan verschaffen is afhankelijk van het soort opdracht dat hij uitvoert. Er is een soort onderzoek dat

---

415. Hoge Raad (Strafkamer) 26 juni 1990, *NJ* 1990, 750.

416. Hoge Raad 14 juni 2005, *Jol* 2005, 369, Hoge Raad 12 februari 2002, *NJ* 2002, 439, Hoge Raad 30 november 1999, *NJ* 2002, 438. De Hoge Raad overweegt standaard:

> "Het verschoningsrecht van de advocaat is in zoverre niet absoluut dat zich zeer uitzonderlijke omstandigheden laten denken waarin het belang dat de waarheid aan het licht komt – ook ten aanzien van datgene waarvan de wetenschap de advocaat als zodanig is toevertrouwd – moet prevaleren boven het verschoningsrecht."

417. Hoge Raad 4 januari 2000, *NJ* 2000, 537.

niet in de vorm van een controle wordt uitgevoerd, de overeengekomen specifieke werkzaamheden. Daar beperkt de accountant zich tot een feitenrelaas en is zijn rapport niet bestemd voor 'de markt' maar slechts voor de opdrachtgever(s) van dit onderzoek. Voor zover zijn deskundigheid daartoe strekt, kan een dergelijk onderzoek ook betrekking hebben op andere dan financiële informatie.

Een accountant legt verklaringen af over informatie die hij niet zelf heeft verzameld maar die hij diepgaand heeft gecontroleerd. Die informatie wordt door derden aangeleverd en als het gaat om de jaarrekening van een groot concern kan die informatie afkomstig zijn uit een nog verder weggelegen hand. Om te kunnen komen tot het afgeven van een eigen verklaring moet een accountant kunnen uitgaan van de betrouwbaarheid van de hem aangeleverde informatie. Als in een dergelijk situatie een accountant wordt gehoord als getuige dan kan het karakter van de door hem afgelegde verklaring, voor zover deze niet de door hem uitgevoerde controle betreft, een hoog de auditu gehalte hebben.

Voor de uitvoering van zijn werkzaamheden is de accountant allereerst gehouden aan de Richtlijnen voor de Accountantscontrole en vervolgens aan de stellige uitspraken in de Richtlijnen voor de Raad voor de Jaarverslaggeving. Ongeacht het soort onderzoek dat hij instelt, is de accountant gehouden aan de Gedrag- en beroepsregels, die een garantie vormen voor de onafhankelijkheid en onpartijdigheid waarmee een accountant optreedt. Al het werk dat een accountant in zijn functie uitvoert dient op deugdelijke grondslag te berusten. Naast onafhankelijkheid, onpartijdigheid en deugdelijke grondslag is een vierde grond waarop de werkzaamheden van een accountant rusten, zijn opleiding die een garantie vormt voor de deskundigheid waarmee hij zijn werkzaamheden uitvoert.

Kan een accountant gelet op de positie van de getuige in drie onderscheiden juridische disciplines daarbinnen zonder problemen optreden? Uit de bespreking van de GBR en uit de door mij onderzochte tuchtrechtspraak is gebleken, dat een accountant altijd accountant is[418], of hij dit nu wil of niet. Bijna ongeacht wat een accountant heeft gedaan, kan hij altijd worden aangesproken op schending van de GBR, met name op het beginsel van de eer van de stand. Uit een eerder door mij besproken tuchtrechtelijke uitspraak[419] is gebleken dat de RvT zich bevoegd acht te oordelen over het optreden van een accountant als deskundige in een andere juridische procedure.

Bij de huidige stand van de tuchtrechtspraak kunnen de GBR een belemmering vormen voor de accountant die als getuige in een civielrechtelijke of bestuursrechtelijke procedure moet optreden. Juridisch gezien is dit een ongewenste situatie. Om daaraan een eind te maken

---

418. Hetgeen te meer is bevestigd in JT 2004-20. De Raad overweegt:
"Anders dan betrokkenen bepleiten, staat een beroep op de tuchtrechter ook open indien geklaagd wordt over gedragingen van een accountant die niet zijn verricht in de uitoefening als zodanig van het beroep van registeraccountant. Hoofdstuk II van de GBR-1994 geeft immers regels die voor alle registeraccountants van toepassing zijn. Ook gedragingen van de accountant als ondernemer zijn derhalve in beginsel aan het oordeel van de tuchtrechter onderworpen."

419. JT 2000.1

zou in de WRA en bepaling opgenomen dienen te worden die inhoudt dat de GBR buiten toepassing blijven, indien een accountant als getuige of deskundige optreedt in enige juridische procedure, het tuchtrecht uitgesloten.

In het dagelijks taalgebruik levert het begrip getuige-deskundige geen enkel bezwaar op. Een ieder begrijpt wat daaronder wordt verstaan. Het verschil tussen getuige en deskundige is in het strafrecht het sterkst bepaald. Hielkema[420] merkt terecht op dat dit verschil in het strafrecht is gerelativeerd. Hij voert daartoe twee redenen aan. Op de eerste plaats heeft de Hoge Raad [421]de figuur van de deskundige getuige toegelaten. Deze getuige wordt ook wel aangeduid als de gekwalificeerde getuige. Op de tweede plaats is een in de rechtspraktijk gegroeid gebruik dat een persoon die beide kwaliteiten in zich verenigt zowel als getuige en deskundige wordt beëdigd. Volgens Hielkema[422] is het mogelijk dat een deskundige zijn bevindingen mede baseert op hetgeen hij van anderen heeft gehoord. [423] Het is ook mogelijk dat de deskundige zijn oordeel baseert op hetgeen hij als getuige heeft waargenomen.[424]

Een accountant zal zich q.q. altijd op het kruisvlak van deskundige en getuige bevinden, ten minste zolang hij verklaart over door hem of door andere accountants verrichte werkzaamheden. Als accountant is hij deskundig op zijn vakgebied. Met die deskundigheid voert hij controles uit of verricht hij andere werkzaamheden. Daarover kan hij als getuige verklaren. Volgens de GBR behoeven door accountants gedane uitspraken deugdelijke grondslag, uitlatingen als getuige/deskundige zijn daarvan niet uitgezonderd.

In het strafrecht zijn de grenzen tussen de deskundige en de getuige, zeker daar waar in één persoon beide kwaliteiten zijn verenigd, het sterkst vervaagd. In navolging van Tak en Hielkema is het beter om in situaties waarin de kwaliteiten van getuige en deskundige samenvallen in één persoon te spreken van de deskundige getuige en niet van de getuige deskundige. Het verdient aanbeveling in die situaties dubbel te beëdigen, als deskundige én als getuige. Het

---

420. Hielkema, 1996, p.218, 220.

421. Hoge Raad 1 februari 1949, *NJ* 1949, 431:
"de mate waarin iemand feiten en omstandigheden zelf kan waarnemen, afhankelijk is van den omvang van zijn ervaring en van zijn op aanleg en ervaring berustend onderscheidingsvermogen."

422. Hielkema, 1996, p. 217.

423. HR 26 april 1977, NJ 1978, 200.

424. HR 15 januari 1991, *NJ* 1991, 668. In deze zaak was een adjunct accountant ook opsporingsambtenaar. Zijn rapport was mede gebaseerd op verhoren die hij als opsporingsambtenaar had afgenomen. De Hoge Raad overweegt:

> "Het rapport van de adjunct-accountant kan worden aangemerkt als een schriftelijke verslag van een deskundige conform art. 344 lid 1 onder ten 4e Sv ook al berust de inhoud ervan mede op hetgeen hem is gebleken uit verklaringen van door hem als opsporingsambtenaar gehoorde getuigen waarvan afzonderlijk proces-verbaal is opgemaakt."

Zo ook HR 21 december 1965, *NJ* 1966, 239:

> "Hetgeen X als getuige verklaarde te hebben waargenomen, voor deze, al hetgeen hij had waargenomen afwegende, genoegzame redenen opleverde om daarop het oordeel, dat hij als deskundige gaf, te doen steunen."

bovenstaande geldt in gelijke mate voor forensisch accountants. De huidige stand van wetgeving en jurisprudentie tuchtrechtspraak maakt voor deze groep niet zodanige uitzondering dat de GBR op die groep niet of in mindere mate van toepassing zouden zijn.

4.12.1. De forensisch accountant als getuige in het strafrecht.

Ik ben bekend met twee uitspraken van de Hoge Raad[425] waarin de accountant als getuige/deskundige een rol speelt. In deze zaken gaat het om respectievelijk een assistent accountant die tevens opsporingsambtenaar bij de FIOD is en een accountant van het ministerie van WVC. In beide zaken gaat het er om dat volgens de verdediging de getuige in zijn verklaring conclusies trok die niet berustten op zijn eigen waarneming. In beide zaken is de Hoge Raad van oordeel dat de getuige als zaaksdeskundige kan worden aangemerkt. Naar het oordeel van de AG in NJ 1985,18 hoeft de reden van wetenschap van de getuige niet te voldoen aan de eisen van art. 342.1 Sv. Beide uitspraken zijn een helder voorbeeld van de deskundige getuige of gekwalificeerde getuige[426] van Hielkema. Het blijft echter wel zaak, dat de rechter die geconfronteerd wordt met een dergelijke getuige, scherp oog houdt op de redenen van wetenschap en, waar nodig, de getuige daarop bevraagt.

Het door een accountant opgemaakte controleplan, de door hem uitgevoerde controlehandelingen en het door hem geschreven rapport voldoen aan het criterium van de eigen waarneming en bevinding. Daar ligt voor het optreden van een accountant als getuige geen enkele belemmering. Zoals eerder opgemerkt moet een accountant, alleen al op grond van zijn opleiding, als deskundig worden beschouwd met betrekking tot de materie die aan zijn oordeel is onderworpen. Wat dat betreft kan hij, waar het zijn optreden als accountant betreft, nooit als een 'neutrale' getuige worden beschouwd. Gelet op de inherente beperkingen die eigen zijn aan het accountantsonderzoek en de mate van onzekerheid die kleeft aan de door hem te verschaffen zekerheden dient een zittingsrechter, indien getuigenverklaringen door accountants afgelegd door hem als bewijsmiddel worden gebezigd, meer dan in andere zaken, attent te zijn op verweren die de kwaliteit van de bewijsvoering kunnen aantasten.

Als getuige komt aan een accountant geen eigenstandig verschoningsrecht toe, maar onder omstandigheden wel een afgeleid verschoningsrecht, zoals ik heb besproken. Als hij in opdracht van een verschoningsgerechtigde werkzaamheden uitvoert en in het kader daarvan over informatie komt te beschikken die valt onder het verschoningsrecht, kan hij zich ten aanzien van die informatie op dat verschoningsrecht beroepen. Hoewel geen eigenstandig verschoningsrecht kan hij onder omstandigheden wel gehouden zijn tot geheimhouding die gebaseerd is op een andere wettelijke regeling dan de WRA. Indien een accountant bijvoorbeeld onderzoek doet in opdracht van DNB kan het zijn, dat de geheimhoudingsbepalingen van de WTK en/of de WTE op die werkzaamheden van toepassing zijn.

425. HR 17 april 1984, *NJ* 1985, 18 en HR 13 oktober 1987, *NJ* 1988, 472.

426. Hielkema, 1996, p. 218.

4.13. Deskundigen als procespartij, inleiding.

Een zoektocht in het formele procesrecht, ongeacht de discipline, naar wat wordt verstaan onder een deskundige levert geen antwoord op. In art. 343 Sv is opgenomen wat wordt verstaan onder een deskundigenverklaring. Ik kom daar later in paragraaf 4.13.2. op terug. Uit die beschrijving kan worden afgeleid wie een dergelijke verklaring zou kunnen afleggen. In Rv en in de Awb ontbreken dergelijke omschrijvingen. In ieder van de drie juridische disciplines zijn echter wel bepalingen opgenomen met betrekking tot het inschakelen van deskundigen en de juridische waarde van de door deskundigen afgelegde (schriftelijke) verklaringen.

Nu de wetgever voor het begrip 'deskundige' geen enkele nadere omschrijving heeft gegeven ligt het voor de hand, dat dan aansluiting wordt gezocht bij wat in het dagelijks taalgebruik onder een dergelijke persoon wordt verstaan. In Van Dale[427] wordt een deskundige omschreven als:

> "de persoon die door beroep of studie in het bijzonder bevoegd is tot het beoordelen van een zaak."

In het NRC-Handelsblad verscheen op zaterdag 24 mei 2003 een artikel onder de kop: 'Hoe rechters blindvaren op de getuige-deskundige'.[428] In dit artikel beschrijven de auteurs de misstappen die rechtbanken in een aantal geruchtmakende zaken, waarin deskundigen optraden, zouden hebben gemaakt. Zij wijzen onder meer op de Rotterdamse terroristenzaak en op de Puttense moordzaak. In dit artikel halen zij prof. Nijboer aan:

> "De misstap van Eskes (de deskundige in de Puttense moordzaak, H.d.G) is ook een misstap van de rechterlijke macht, vindt Hans Nijboer, hoogleraar bewijs en bewijsrecht aan de universiteit van Leiden. En het is bovendien een misstap die veel meer voor zou komen. Rechters stellen zich volgens Nijboer lang niet kritisch genoeg op tegenover de verklaringen van de getuige-deskundigen. Ze hebben doorgaans in het geheel geen kritiek. Of ze hebben er vertrouwen in, óf ze geloven het niet, maar ze verdiepen zich er niet in."

Het artikel is kritisch over de wijze waarop rechters omgaan met deskundigen én de wettelijke regeling rond de deskundige.

> "De vakbekwaamheid van de deskundige wordt nooit vooraf door de rechter getoetst." In de wet zijn alleen formaliteiten vastgelegd over de benoeming en de beëdiging", zegt Nijboer, die dit een kwalijke zaak vindt. "Je zou methoden moeten ontwikkelen om de kennis, vaardigheid en ervaring van de deskundige te toetsen, en er zou permanente educatie moeten zijn. Aan de hoedanigheid van 'vast gerechtelijk deskundige' zou je een termijn van bijvoorbeeld drie jaar moeten verbinden, zodat men die status weer kwijtraakt als men drie jaar niet gepraktiseerd heeft."

Volgens de in het artikel aangehaalde advocaat H.Anker varen rechters vaak blind op die ene getuige-deskundige en wordt het recht op contra-expertise, met name in toevoegingzaken ge-

---

427. Van Dale, Groot woordenboek der Nederlandse taal, 13e herziene uitgave.

428. Klammer & Nat, 2003.

frustreerd door een gebrek aan middelen. Bij gebrek aan een wettelijke omschrijving van wat een deskundige is, wordt de invulling van dat begrip overgelaten aan de rechtspraak. Een goed voorbeeld is de uitspraak van de Hoge Raad die bekend staat als het arrest van de orthopedische schoenmaker of het Helmondse carnavalsmoord-arrest.[429] Inmiddels is ook in andere strafzaken de rol van de deskundige onderwerp van publiek debat geworden (Schiedammer parkmoord).

4.13.1. De forensisch accountant als deskundige sui generis.

Voor de accountant geldt, gelet op titel IV van de WRA in samenhang met de artikelen 4 tot en met 9 van de achtste richtlijn,[430] het volgende. Na een grondige theoretische opleiding gevolgd door minimaal drie jaar praktijkervaring, kunnen natuurlijke personen worden toegelaten tot het verrichten van de wettelijke controles van jaarrekeningen. De achtste richtlijn bepaalt in artikel 4 het niveau van de accountantsopleiding.

> "Natuurlijke personen kunnen slechts worden toegelaten tot het verrichten van de wettelijke controles van de in artikel 1, lid 1, bedoelde stukken wanneer zij, na het niveau te hebben bereikt om tot een universiteit te worden toegelaten, een theoretische opleiding en een praktijkopleiding hebben en met goed gevolg een door de staat georganiseerd of erkend vakbekwaamheidexamen hebben afgelegd waarvan het niveau overeenkomt met een afgesloten universitaire opleiding".

Het niveau van de accountantsopleiding is een universitair, wetenschappelijk niveau. Daarmee is echter niet gezegd, dat accountancy als een wetenschappelijke discipline sui generis is te beschouwen. Het wettelijk voorgeschreven curriculum omvat een groot aantal onderwerpen op verschillende kennisgebieden, onder meer algemene boekhouding, interne controle, normen voor de opstelling van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, maar ook wiskunde en statistiek die, behoudens de wiskunde en statistiek, geen wetenschap vertegenwoordigen, maar wel op universitair niveau gedoceerd en geëxamineerd worden. Op de vraag of een accountant in het algemeen als deskundige kan worden beschouwd dient het antwoord "ja" te luiden. Het curriculum levert een deskundigheid ten opzichte van een (in de wet) duidelijk omschreven materie op, de controle op jaarrekening van huishoudingen die verplicht zijn die jaarrekening volgens wettelijke normen op te maken en door bij de wet aangewezen personen van een bepaald opleidingsniveau te laten controleren. Een accountant is een op grond van de wet aangewezen deskundige[431] waarbij zijn deskundigheid berust op zijn opleiding op universitair niveau. De vraag die nog beantwoording behoeft, is welke de aard en de kwaliteit zijn van een door hem als deskundige afgelegde verklaring. Daarbij speelt een rol dat aan een accountantsonderzoek inherente beperkingen kleven en dat zijn bevindingen een voorbehoud

429. HR 27-01-1998, NJ 1998, 404.

430. Richtlijn van 10 april 1984, nr. 84/253/EEG.

431. BW 2: 393 jo art. 55 WRA jo art. 1 onder e WTA.

van onzekerheid inhouden. Indien een scheikundige constateert dat de door hem onderzochte stof cocaïne bevat is dat een niet voor twijfel vatbare bevinding en kan die vaststelling door een rechtbank voor 100% worden overgenomen. Indien het onderzoek door een accountant een wettelijk voorgeschreven controle betreft kan hij een hoge mate van maar geen absolute zekerheid geven. Indien zijn onderzoek valt onder Richtlijn 920 (oud)/4400(nieuw) kan hij met betrekking tot zijn bevindingen geen enkele zekerheid geven. Dat klemt nu door de rechtbank gegeven onderzoeksopdrachten zullen vallen onder richtlijn 920/4400, de categorie opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie (waarbij zij opgemerkt dat, afhankelijk van de deskundigheid van de betreffende accountant, volgens de richtlijn 'financiële' ruimer kan worden verstaan).

4.13.2. De deskundige in het Strafrecht.

Artikel 299 Sv is de schakelbepaling voor deskundigen. Het gevolg van die bepaling is, dat alle bepalingen met betrekking tot getuigen en hun verklaringen ook gelden voor deskundigen. De schakelbepaling houdt voor de deskundige twee geboden in:
- een deskundige is verplicht de door de rechtbank gevorderde diensten te verlenen, én
- zijn verklaringen en verslagen zijn met redenen omkleed.[432]

Nu gijzeling van deskundigen niet is toestaan (art. 299, derde lid Sv) kan een weigerachtige deskundige alleen op de voet van art. 192 Sr (weigering) of art. 444 Sr. (niet verschijnen) strafrechtelijk worden vervolgd.

Het strafrecht kan niet zonder deskundigen.[433] De wijze waarop een aantal gedragingen strafbaar is gesteld, vereist de inschakeling van deskundigen die voor hun onderzoek gebruik maken van veelal in de wet voorgeschreven gespecificeerde methoden van onderzoek.[434] Te denken valt aan Verkeerswetgeving (snelheid en alcohol), Warenwetgeving, Milieuwetgeving en de Opiumwet. In een aantal situaties is het inschakelen van een deskundige door de strafrechter wettelijk voorgeschreven, bijvoorbeeld bij het opleggen van TBS.[435]

Ik onderscheid een viertal situaties waarin de strafrechter een deskundige inschakelt:

---

432. Hij hoeft echter niet zijn redenen van wetenschap op te geven, artikel 291 Sv.

433. Nijboer, 1997, p.265.

434. Ik wijs op Nederlandse wetgeving, editie Schuurman & Jordens, deel 99 II Warenwetgeving, Methoden van onderzoek. In deze bundel zijn opgenomen de voorgeschreven methoden van onderzoek in bijlagen bij de Warenwetbesluiten en Warenwetregelingen.

435. Artikel 37, lid 2 Sr luidt:
"De rechter geeft een last als bedoeld in het eerste lid slechts nadat hij zich een met redenen omkleed gedagtekend en ondertekend advies heeft doen overleggen van tenminste twee gedragsdeskundigen van verschillende disciplines – waaronder een psychiater – die de betrokkene hebben onderzocht."

1. Op grond van een wettelijk voorschrift (TBS, Bloedonderzoek, DNA-onderzoek, Snelheid, Warenwet, Milieu [436], maar ook art.339.5 boek 2 BW[437]).
2. Uit bewijsnoodzaak; het bewijs is zonder een onderzoek door een deskundige moeilijk of niet te leveren, maar een dergelijk onderzoek is in de wet niet voorgeschreven (onderzoeken naar overtredingen van de Opiumwet, ballistische onderzoeken; doodsoorzaak).
3. Pour besoin de la cause, de rechter acht een deskundigenonderzoek nodig omdat hij zich bijvoorbeeld niet voldoende voorgelicht acht over een bepaalde kwestie.
4. Als compensatie voor een inbreuk op de rechten van verdachten[438] (ontneming en niet in de gelegenheid de betrouwbaarheid van de belastende verklaring van een getuige te toetsen).[439]

In Sv is geen omschrijving te vinden van wat onder een deskundige dient te worden verstaan. Wel geeft art. 343 Sv een omschrijving van een deskundigenverklaring.[440]

> "Onder verklaring van een deskundige wordt verstaan zijn bij het onderzoek op de terechtzitting medegedeeld gevoelen betreffende hetgeen zijne wetenschap hem leert omtrent datgene dat aan zijn oordeel onderworpen is."

---

436. Hendriks & Wöretshofer, 2002, p. 272 – 279.

437. Hoge Raad 20 juni 1979, *NJ* 1979, 566. HR vernietigt een uitspraak van de Ondernemingskamer nu is verzuimd de op grond van art. 339.5 boek 2 BW voorgeschreven deskundigen in te schakelen.

438. Hoge Raad 28 mei 2002, *NJ* 2003, 96 (ontneming Zwolsman) en Hoge Raad 20 mi 2003, *NbSR* 2003, 253.

439. Dit onderwerp in de door de Hoge Raad gevormde jurisprudentie is nog zó jong dat een voorbehoud moet worden gemaakt bij het constateren van een ingezette ontwikkeling. De door mij geconstateerde compensatie voor de verdachte bestaat op twee gebieden:

a. een compensatie voor de redelijke bewijslastverdeling tussen verdachte of veroordeelde en het OM in ontnemingszaken én
b. een compensatie voor de inbreuk op het recht getuigen te horen en eerder door hen afgelegde verklaringen op betrouwbaarheid te toetsen

In Zwolsman overweegt de Hoge Raad dat er geen rechtsregel en met name niet art 6 EVRM aan in de weg staat dat indien het strafbare feit op grond waarvan de ontnemingprocedure is gestart in rechte vaststaat in de ontnemingszaak de bewijslast op redelijke en billijke wijze wordt verdeeld tussen OM en de betrokkene. Eveneens staat er geen rechtsregel aan in de weg dat voor de schatting van hetgeen wederrechtelijk is verkregen gebruik wordt gemaakt van een beredeneerde methode van vermogensvergelijking mits:

> "a. het gaat om een beredeneerde vermogensvergelijking die is gebaseerd op wettige bewijsmiddelen (bijvoorbeeld een rapport dat door een daartoe gekwalificeerd persoon is opgemaakt in het kader van een strafrechtelijk financieel onderzoek) alsmede
> b. de betrokkene de gelegenheid is geboden om – zonodig door bescheiden gestaafd – tegenover de rechter aannemelijk te doen worden dat en Waarom de door middel van die methode vastgestelde stijging van zijn vermogen niet of niet geheel haar oorsprong vindt in feiten als bedoeld in art. 36[e] Sr dan wel anderszins niet kan gelden als voordeel in de zin van die bepaling."

Gelet op het 'equality of arms'- beginsel kan tegenover de gekwalificeerde persoon die het ontnemingsrapport heeft opgemaakt alleen maar een evenzeer gekwalificeerde persoon staan. In beide gevallen zal het gaan om deskundigen op het opleidingsniveau van een accountant. Met deze uitspraak heeft de Hoge Raad het principe van contra-expertise op deskundigenniveau in ontnemingszaken vastgelegd.

440. Wöretshofer, 2003, p.791.

De Hoge Raad[441] heeft aan het begrip 'wetenschap' een ruime uitleg gegeven.[442] De Hoge Raad verstaat wetenschap niet als een wetenschappelijke, academische discipline, maar als alledaagse wetenschap:

> "elke bijzondere kennis, welke iemand bezit of geacht wordt te bezitten, ook al zou zij niet als wetenschap in engeren zin mogen gelden."

Van wetenschappelijke disciplines afgeleide onderzoeksmethoden worden bij strafrechtelijke onderzoeken veel gebruikt en de resultaten van dergelijke onderzoeken worden niet betwist. (onderzoek uitgeademde lucht, vaststelling dat een stof heroïne of cocaïne is, snelheidsmeting met correctiefactor, op de warenwet berustende onderzoeken en milieuonderzoeken). De rechter mist als jurist deskundigheid en moet kunnen uitgaan van de onderzoeksresultaten die hem worden gepresenteerd. Daarbij mag hij echter niet voorbij gaan aan zijn kritisch waarnemingsvermogen. Wordt een onderzoeksresultaat betwist, dan beschikt de rechter niet over de kennis te beoordelen of de ter betwisting aangevoerde argumenten juist zijn. Hier ligt een door Nijboer[443] gesignaleerde valkuil, namelijk dat het resultaat van een onderzoek betwist kan worden op grond van de methode van onderzoek en op grond van de wijze van toepassing van die methode. Bij een dergelijke betwisting kan de rechter niets anders doen dan óf de deskundigen die het onderzoek hebben uitgevoerd als getuige-deskundige horen dan wel een nieuw onderzoek laten doen.[444] Dit soort situaties kan bijvoorbeeld voorkomen in het milieu(straf)recht dat een sterk technisch karakter heeft.[445]

Naarmate een wetenschappelijke discipline exacter van aard is, zijn de mogelijkheden om de resultaten van een onderzoek op grond van de gebruikte methode of de toepassing daarvan, te betwisten, kleiner. Bij betwisting van een deskundigenverklaring is de rechter volgens vaste jurisprudentie gehouden zijn keuze tot het gebruik van die betwiste verklaring te motiveren.[446] Het betwistings- en het daarmee samenhangende motiveringsprobleem wordt groter, naarmate de wetenschap of de bijzondere kennis van de deskundige meer empirisch van aard is.

---

441. HR 24 juli 1928, *NJ* 1929, p.150, W 11886.

442. Hielkema, 1996, p. 262. Zo ook overweging 41 in de conclusie van A-G mr.Jörg bij HR 26 november 2002, *NJ* 2003, 20.

443. Nijboer, 2000, p.262.

444. Slechts ter illustratie het volgende. Maïszetmeel mag een bepaalde hoeveelheid sulfiet bevatten. Ten einde dit percentage vast te stellen is een onderzoeksprocedure vastgelegd in de Warenwetregeling Methode van onderzoek voedingsvezelgehalte, regeling van 28 september 1993, Stcrt. 1993, 189. Na het volgen van de voorgeschreven onderzoeksmethode dient de sulfietwaarde te worden bepaald aan de hand van de alkalimetrische titratie met behulp van de formule: x of uit de komplexometrische titratie met behulp van de formule y. Bij betwisting van de wetenschappelijke juistheid van een van de formules zal een economische politierechter zich geen raad weten. Wordt niet de formule bestreden, maar de methode die is gevolgd om uiteindelijk tot toepassing van deze formule te komen, dan doet zich hetzelfde probleem voor.

445. Hendriks & Wöretshofer, 2002 p. 98 en p. 272.

446. Onder meer: Hoge Raad 27 januari 1998, *NJ* 1998, 404, Hoge Raad 28-02-1999, *NJ* 1989, 748.

Wie deskundig is, bepaalt[447] de rechter, ook impliciet, en dat oordeel behoeft in principe geen nadere motivering.[448]

De R-C kan ambtshalve, dan wel op vordering van een van de procespartijen een of meer deskundigen inschakelen. (art. 227 Sv) De taak van die deskundige is drieledig:

- het voorlichten van de R-C;
- het bijstaan van de R-C;
- het instellen van een onderzoek en daarover schriftelijk rapporteren.

Bij benoeming van een deskundige moet worden aangegeven welke zijn opdracht is en binnen welke termijn de deskundige daarover schriftelijk verslag uitbrengt. De deskundige wordt door de R-C beëdigd zijn taak naar geweten te vervullen (art. 228 Sv). Artikel 233 Sv kent aan de verdachte een recht op contra-expertise toe, in die zin dat een door de verdachte aangewezen deskundige het verslag van de door de R-C aangewezen deskundige mag onderzoeken, maar dit tegenonderzoek mag, tenzij de R-C daartegen geen bezwaar heeft, de loop van het gerechtelijk vooronderzoek niet vertragen. Op vordering van de officier van justitie, ambtshalve, dan wel op verzoek van verdachte kan de R-C een nieuwe deskundige aanwijzen. Art. 235 Sv somt drie gronden op die kunnen leiden tot aanwijzing van een nieuwe deskundige:

- de wijze waarop het onderzoek is geschied,
- een verschil van de deskundigen omtrent de feiten,
- verschillen in oordeelvelling.

Er is een aantal situaties waarin de grens tussen getuige en deskundige moeilijk te trekken is, omdat het nu eenmaal voorkomt, dat in een en dezelfde persoon beide hoedanigheden zijn verenigd. Hielkema[449] geeft daarvan vier voorbeelden, zoals het verslag van een lijkschouwing dat altijd waarnemingselementen bevat. Andere, naast de door Hielkema gegeven voorbeelden zijn: de gedragsdeskundige die mede het advies strekkende tot verlenging van een TBS heeft geschreven, maar de betrokkene in de inrichting waar hij werkt dagelijks tegenkomt of de douaneambtenaar die bij de controle op inkomende bagage daarin schelpen aantreft en op grond van zijn deskundigheid in staat is deze te determineren en vervolgens tot de conclusie komt dat het om een beschermde soort gaat die niet zonder vergunning mag worden ingevoerd.

Een accountant die een wettelijk voorgeschreven controle heeft uitgevoerd en daarvan verslag heeft gedaan, resulterend in een verklaring, valt naar mijn oordeel in de categorie

---

447. Het systeem van vaste gerechtelijke deskundigen waarmee in Nederland wordt gewerkt, relativeert deze beschikkingsbevoegdheid aanmerkelijk.

448. Hoge Raad 14 mei 1957, *NJ* 1957, 472; Hoge Raad 18 juni 1963, *NJ* 1964, 98; Hoge Raad 18 september 1979, *NJ* 1979, 120; Hoge Raad 16 april 1985, *NJ* 1985, 797.

449. Hielkema, 1996, p. 217.

getuige-deskundigen. Betrokkene dient onder die omstandigheid een dubbele eed/belofte af te leggen, als getuige én als deskundige. Zoals al besproken bij de getuige aanvaardt de Hoge Raad niet snel getuigenverklaringen met daarin deskundigen-elementen, maar er zijn uitzonderingen.[450] Omgekeerd wel omdat, zoals opgemerkt twee hoedanigheden zich soms in een persoon verenigen. Hielkema spreekt van 'formeel gekwalificeerde getuigen'[451] en uit de door hem opgesomde door de Hoge Raad geaccepteerde situaties blijkt, dat het veelal gaat om opsporingsambtenaren, een enkele keer om accountants of om ervaringsdeskundigen. Nijboer[452] ziet als primaire kenmerken van de deskundige het geven van voorlichting aan, het doen van zelfstandig onderzoek en het daarover rapporteren aan, en het verlenen van bijstand aan de rechterlijke macht. Die drie kenmerken leveren een smaakmakend verschil op met de getuige. Nijboer en ook Hielkema wijzen op een aantal in de literatuur geformuleerde secundaire kenmerken van de deskundige die het onderscheid met de getuige versterken

Waar sprake is van deskundigen die een bijdrage kunnen leveren aan de bewijsvoering in het strafrecht ligt de vraag voor de hand of een verdachte tegenbewijs mag leveren of, anders gezegd, heeft een verdachte recht op contra-expertise? Een algemeen recht op contra-expertise is in de wet niet opgenomen. In het besluit alcoholonderzoeken is het recht op aanvullend bloed- of urine onderzoek opgenomen; bij het afnemen van een bloedproef heeft betrokkene recht op tegenonderzoek. In paragraaf 4.13.5. zal ik nader ingaan op het recht op contra-expertise.

4.13.3. De deskundige in het burgerlijk recht.

Het bewijsrecht in civielrechtelijke dagvaardingsprocedures is opgenomen in de negende afdeling van de tweede titel van het Eerste Boek Rv. De regels met betrekking tot het bewijs door deskundigen zijn opgenomen in § 6, Deskundigen, de artikelen 194 – 200. Het eerste lid van artikel 194 biedt de rechter de mogelijkheid op verzoek van partijen dan wel ambtshalve een bericht of een verhoor van deskundigen te bevelen. Het daartoe strekkende tussenvonnis vermeldt de punten waarover het oordeel van de deskundige wordt gevraagd. Anders dan in het strafrecht kent Rv geen bepalingen waarin het inschakelen van deskundigen verplicht wordt gesteld. Het eerste lid van artikel 194 schept voor de rechter een discretionaire bevoegdheid: "de rechter *kan* (curs.H.d.G) op verzoek van partijen of ambtshalve…." Dit is anders bij een bewijsaanbod door partijen. Indien de wet geen schriftelijk bewijs eist en het aanbod ter zake doende is, ("en tot beslissing van de zaak kunnen leiden") is de rechter verplicht dit aanbod te

450. In Hoge Raad 1 februari 1949, *NJ* 1949, 431 is de overweging van de Hoge Raad:
"de mate waarin iemand feiten en omstandigheden kan waarnemen, afhankelijk is van den omvang van zijn ervaring en van zijn op aanleg en ervaring berustend onderscheidingsvermogen."

451. Hielkema,1996, p. 218.

452. Nijboer, 2000, p. 250 – 262, zo ook Hielkema, 1996, p. 215, 216.

accepteren.[453] In de jurisprudentie[454] is als derde criterium ontwikkeld dat het bewijsaanbod voldoende specifiek moet zijn. De deskundige wordt benoemd bij vonnis of bij latere rolbeschikking, Tegen die benoeming staat geen hoger beroep open. Een deskundige wordt niet beëdigd. Een beoogd deskundige kan weigeren zijn benoeming te aanvaarden. De rechter kan dan ambtshalve dan wel op verzoek van de meest gerede partij, nà overleg met partijen, een andere deskundige benoemen. Het staat de rechter vrij een verzoek van partijen tot het inschakelen van een deskundige af te wijzen, maar hij dient zijn afwijzing wel te motiveren. Rv kent, zoals gezegd, geen bepalingen die verplichten tot het inschakelen van deskundigen, maar kent ook geen beperkingen met betrekking tot het inschakelen van deskundigen. Ik heb bij de bespreking van de deskundige in het strafrecht een viertal redenen opgesomd op grond waarvan de rechter overgaat tot het inschakelen van een deskundige. Twee van die redenen gaan ook op voor de deskundige in civilibus:

- Uit bewijsnoodzaak; het bewijs van de juistheid van een partijstandpunt is zonder een onderzoek door een deskundige moeilijk of niet te leveren. (bij voorbeeld onderzoeken naar schade, letsel, financiële verhoudingen). De overweging van het EHRM[455] in de Mantovanelli zaak dat een deskundigenrapport betrekking kan hebben op technische kennis die buiten het kennisgebied van de rechter valt en daarom geschikt is om een preponderante invloed te hebben op de wijze waarop de rechter de feiten schat, geeft invulling aan wat moet worden verstaan onder bewijsnoodzaak.
- Pour besoin de la cause, de rechter acht een deskundigenonderzoek nodig omdat hij zich bijvoorbeeld niet voldoende voorgelicht acht over een bepaalde kwestie of omdat hij zichzelf niet deskundig genoeg acht op een bepaald terrein.

Partijen kunnen zich niet verzetten tegen het ambtshalve door de rechter inschakelen van een deskundige. Rv kent ook geen bepalingen met betrekking tot het gebruik van de geleverde expertise door de rechter. De rechter is vrij in de waardering van het bewijs, maar de Hoge Raad[456] neemt wel een motiveringsplicht aan met betrekking tot het geleverd zijn van het bewijs.

---

453. Rv artikel 166.

454. Dat volgt uit de uitspraak van de Hoge Raad van 19 juni 1998, *NJ* 1998/777. Naar het oordeel van de Hoge Raad mocht het Hof betekenis toekennen aan de omstandigheid dat niet was aangegeven welke getuigen men wilde voorbrengen.

455. EHRM 18 maart 1997, *NJ* 1998, 278.

456. Hoge Raad 16 oktober 1998, *NJ* 1999, 7. De Hoge Raad overwoog:
“Het Hof, als rechter die over de feiten oordeelt, was weliswaar vrij in de waardering van de in het geding gebrachte stukken, maar ook ten aanzien van het oordeel of het bewijs is geleverd, geldt het grondbeginsel van een behoorlijke rechtspleging dat elke rechterlijke beslissing tenminste zodanig moet zijn gemotiveerd dat zij voldoende inzicht geeft in de aan haar ten grondslag liggende gedachtegang om de beslissing zowel voor partijen als voor derden – in geval van openstaan van hogere voorzieningen: de hogere rechter daaronder begrepen – controleerbaar en aanvaardbaar te maken”.

Het al dan niet inschakelen van een deskundige in burgerlijke zaken is een discretionaire bevoegdheid van de rechter. De Hoge Raad[457] hanteert daarbij echter wel als uitgangspunt, dat een gemotiveerd verzoek om een deskundigenonderzoek niet zonder nadere motivering door de rechter gepasseerd kan worden. Het gevolg van die bevoegdheid is, dat het de rechter vrijstaat van door deskundigen geleverde inbreng al dan niet gebruik te maken; het geven van een deskundigenopdracht impliceert niet noodzakelijk het gebruik van het daaruit voortgekomen rapport of verslag.[458] Bij benoeming van een deskundige bepaalt de rechter of het verslag schriftelijk dan wel mondeling moet worden ingediend en stelt hij de termijn vast waarop verslag moet worden gedaan. Een schriftelijk verslag is met redenen omkleed. De deskundige stelt zijn onderzoek in onder leiding van de rechter dan wel zelfstandig. Gedurende het onderzoek biedt hij partijen de gelegenheid opmerkingen te maken en verzoeken te doen. Alle verzoeken en opmerkingen worden in het deskundigenbericht vermeld. Tevens is de deskundige verplicht alle verzoeken en opmerkingen schriftelijk aan wederpartij te doen toekomen. Op die manier is het beginsel van hoor en wederhoor wettelijk verankerd. Het niet naleven van het beginsel van hoor en wederhoor leidt volgens jurisprudentie van het EHRM ertoe, dat het fair trial beginsel is geschonden.[459] Uit het onderzoek naar de jurisprudentie tuchtrechtspraak op het beginsel van de deugdelijke grondslag is gebleken dat het niet toepassen van het beginsel van hoor en wederhoor leidt tot een gebrek aan deugdelijke grondslag. Een door een accountant uitgevoerd onderzoek komt dan in feite in de lucht te hangen en de resultaten ervan zijn niet bruikbaar. Aan een tweetal uitspraken die het beginsel van hoor en wederhoor betreffen is na te gaan hoe dit beginsel in de rechtspraak functioneert. Het betreft de uitspraak van de Hoge Raad in de Halcionzaak en de uitspraak van het EHRM in de zaak Mantovanelli tegen Frankrijk.

In de Halcionzaak werd erover geklaagd dat een deskundigenbericht niet voldeed aan het bepaalde in artikel 223, lid 5 Rv (oud).[460] In cassatie wordt aangevoerd, dat het Hof had

457. Hoge Raad 10 februari 1984, *NJ* 1986, 793.

458. Een selectie uit ter zake doende jurisprudentie levert het volgende beeld op:
Hoge Raad 4 juni 1993, *NJ* 1993, 659:
> "De rechter in kort geding kan zich door deskundigen laten voorlichten, maar is daartoe nimmer gehouden. De hiervoor genoemde vrijheid impliceert de vrijheid om, indien het door partijen aangevoerde niet het vereiste inzicht in de zaak geeft, de voorziening zonder meer te weigeren."

Hoge Raad 31 maart 1995, *NJ* 1995, 597:
> "Het is aan het inzicht van de rechter, die over de feiten oordeelt overgelaten of hij behoefte heeft aan een nadere deskundige voorlichting."

Hoge Raad 19 mei 2000, *NJ* 2000, 455:
> "Het is aan het inzicht van de rechter die over de feiten oordeelt, overgelaten of hij behoefte heeft aan een nadere deskundige voorlichting."

459. EHRM 18 maart 1997, *NJ* 1998, 278 (Mantovanelli); zo ook HR 20 september 1996, *NJ* 1997, 328 (Halcion).

460. Dat artikel, thans 198.2, luidde, voor zover ter zake doende:
> "De deskundigen stellen hun onderzoek in, hetzij onder leiding van de rechter, hetzij zelfstandig. De deskundigen moeten bij hun onderzoek partijen in de gelegenheid stellen opmerkingen te maken en

miskend, dat artikel 223 lid 5 ertoe strekt dat partijen tijdens het feitelijk onderzoek door de deskundigen de gelegenheid moeten hebben opmerkingen te maken en verzoeken te doen. Naar het oordeel van de HR faalt de klacht op grond van de wetsgeschiedenis én op grond van de onjuiste opvatting dat:

> "deskundigen in beginsel gehouden zouden zijn tot het honoreren van elk in enige fase van het onderzoek door een der partijen gedaan verzoek om in de gelegenheid te worden gesteld van de voorlopige bevindingen van de deskundigen kennis te nemen en daarop commentaar te leveren."

Aan het beginsel van hoor en wederhoor is voldaan indien partijen in de gelegenheid zijn gesteld op voorhand hun wensen met betrekking tot het deskundigenonderzoek kenbaar te maken en, alvorens het rapport definitief wordt vastgesteld, daarop hun visie kenbaar te maken. Tijdens het onderzoek zou deze inmenging een ongewenste invloed kunnen hebben op de onafhankelijke oordeelsvorming door de deskundigen.

In het licht van de jurisprudentie van het EHRM is het van belang te bezien tot wie zich artikel 223, lid 5 Rv, thans art. 198, lid 2 Rv zich richt, tot de deskundigen, tot de procespartijen of tot de rechter. In het licht van artikel 6 EVRM beoordeelt het EHRM of een procedure "as a whole, including the way the evidence has been taken, has been fair". Vanuit dat standpunt richt deze bepaling zich tot de rechter; hij dient te beoordelen of de wijze waarop een deskundigenbericht tot stand is gekomen, voldoet aan de eisen die aan een 'fair trial', zoals bedoeld in artikel 6 EVRM, worden gesteld.

In de zaak Mantovanelli[461] hadden de ouders een schadevergoedingsprocedure aangespannen tegen het ziekenhuis waar hun dochter na diverse operaties was overleden. De door de rechtbank benoemde deskundige stelde een onderzoek in zonder de eisers daarbij te betrekken, hetgeen in strijd is met de Franse wet. Klachten over deze gang van zaken werden in eerste aanleg en in hoger beroep verworpen. Dat het rapport zonder toepassing te geven aan het beginsel van hoor en wederhoor tot stand was gekomen belette de rechter niet zijn oordeel daarop te baseren. Het EHRM overweegt:

> "33. The court notes that one of the elements of a fair hearing wihtin the meaning of Article 6 § 1 is the right to adversarial proceedings; each party must in principle have an opportunity not only to make known any evidence needed for his claims to succeed, but also have knowledge of and comment on all evidence adduced or observations filed with a view to influencing the courts decision. Ín this connection, the Court makes it clear at the outset that, just like observance of the other procedural safeguards enshrined in article 6 § 1, compliance with the adversarial principle relates to proceedings in a "tribunal"; no

verzoeken te doen. Uit het schriftelijk bericht moet blijken of aan dit voorschrift is voldaan. Van de inhoud de opmerkingen en verzoeken wordt in het schriftelijk bericht melding gemaakt. Indien een partij schriftelijke opmerkingen aan de deskundige doet toekomen, verstrekt zij daarvan terstond afschrift aan de wederpartij."

461. EHRM 18 maart 1997, *NJ* 1998,287

> general, abstract principle may therefore be inferred from this provision that, where an expert has been appointed by the court, the parties must in all instances be able to attend the interviews held by hem or to be shown the documents het has taken into account. What is essential is that the parties should be able to participate properly in the proceedings before the "tribunal."

De door het hof aangebrachte nuance dat de waarborgen voor een fair trial opgaan voor de procedure als geheel, maar niet voor individuele bewijsmiddelen of een individueel deskundigenbericht maakt het mogelijk, dat hoewel bewijs in strijd met bepalingen van nationaal recht is verkregen, desondanks door de rechter kan worden toegelaten zonder dat dit tot schending van artikel 6 EVRM leidt. Partijen zijn verplicht om mee te werken aan het deskundigenonderzoek; bij weigering kan de rechter daaruit de gevolgtrekking maken die hij geraden acht.[462]

Een schriftelijk verslag is met redenen omkleed. Heeft meer dan één deskundige een bijdrage aan het verslag geleverd, dan mag, onder opgaaf van redenen, een afwijkend standpunt worden vermeld. Rapporteert de deskundige mondeling, dan wordt daarvan proces-verbaal opgemaakt dat, na voorlezing, door de rechter, de griffier en de deskundige wordt ondertekend. Het staat aan partijen vrij tegen de feitelijke vaststelling door deskundigen tegenbewijs te leveren; artikel 151 lid 2 Rv[463] biedt daartoe de mogelijkheid. Naast het recht om tegenbewijs te leveren, kan de rechter aan partijen toestemming verlenen niet door hem benoemde deskundigen te horen. Deze deskundige wordt aangeduid als 'partij-deskundige'(art. 2002 Rv).[464] Hier gaat het ook om een discretionaire bevoegdheid van de rechter. Heeft hij eenmaal aan een van de partijen toestemming gegeven tot het horen van een "eigen" deskundige, dan komt die bevoegdheid aan de andere partij ook toe. Heeft de rechter eenmaal niet door hem benoemde deskundigen toegelaten dan kan hij wel op verzoek van partijen of ambtshalve die deskundige bevelen nadere mondelinge of schriftelijke toelichting te geven.[465] Rv kent de mogelijkheid van een voorlopig deskundigenbericht. Voordat een zaak aanhangig is, kan een voorlopig bericht of verhoor van deskundigen worden bevolen. (art. 202 Rv) Op het voorlopig deskundigenbericht zijn de bepalingen betreffende deskundigen van toepassing. (art. 205 Rv)

4.13.4. De deskundige in het bestuursrecht.

Het bestuursrecht is, mogelijk nog meer dan de andere juridische disciplines, aangewezen op de inbreng van deskundigen in procedures. Medische aangelegenheden en arbeidsgeschiktheid, milieuvraagstukken en vraagstukken ruimtelijke ordening betreffend, zijn daar voorbeelden van.

---

462. Rv artikel 198.

463. "Tegenbewijs, ook tegen dwingend bewijs, staat vrij, tenzij de wet het uitsluit."

464. Stein & Rueb, 2002, p. 141.

465. Rv art. 200.

De Awb kent twee op zichzelf staande bepalingen die betrekking hebben op de deskundige. De artikelen 7:8 en 7:22 betreffende het administratief bezwaar en het administratief beroep maken het mogelijk, dat op verzoek van belanghebbende door hem meegebrachte getuigen en deskundigen kunnen worden gehoord. Afdeling 8.1.6 van de Awb, de artikelen 8:33 tot en met 8:65, heeft betrekking op getuigen, deskundigen en tolken. In artikel 8 van de procesregeling bestuursrecht is het formele procesrecht, deskundigen betreffend, neergelegd.

De Awb kent, evenals Rv en Sv, geen bepalingen die omschrijven wat dient te worden verstaan onder een deskundige en een deskundigenverslag. Een deskundige wordt niet beëdigd. Indien hij zijn opdracht heeft aanvaard, is hij verplicht deze onpartijdig en naar beste kunnen te vervullen. In het gebruikte aanvaarden ligt verscholen, dat de deskundige ermee instemt de opdracht van de rechtbank uit te voeren. Op grond van artikel 8:47 Awb (tijdens het vooronderzoek) en artikel 8:60 (tijdens het onderzoek ter zitting) kan de rechtbank een deskundige benoemen voor het instellen van een onderzoek. Een partij kan daar wel toe verzoeken, maar de rechter is niet verplicht een dergelijk verzoek in te willigen. Van den Berg[466] wijst op een uitspraak van de Centrale Raad van Beroep[467] waarin die rechterlijke beslissingsbevoegdheid wordt bevestigd. In die zaak voerde een onvermogende procederende partij voor de Raad aan, dat op grond van artikel 6 EVRM de rechter verplicht was een dergelijk verzoek te honoreren, indien de verzoekende partij niet over de draagkracht beschikt om een onderzoek door een deskundige te betalen. De Raad overweegt op dit punt:

> "Met name gaat art. 6 EVRM naar 's Raads oordeel niet zo ver dat die bepaling tot consequentie zou hebben dat louter door het doen van een dergelijk verzoek het eindoordeel over het al dan niet door de beroepsrechter ambtshalve doen oproepen van getuigen of deskundigen in feite bij een partij in die procedure komt te liggen, indien die partij zelf de kosten verbonden aan het oproepen van getuigen of deskundigen niet kan dragen.

De rechtbank doet van het voornemen een deskundige te benoemen mededeling aan partijen en kan partijen in de gelegenheid stellen wensen omtrent het onderzoek schriftelijk kenbaar te maken. Volgens Ten Berge[468] wordt van de bevoegdheid om partijen in de gelegenheid te stellen hun wensen met betrekking tot de formulering van een onderzoeksopdracht kenbaar te maken nauwelijks gebruik gemaakt. Dat is in zoverre opvallend, omdat in het oorspronkelijke wetsontwerp de rechter verplicht werd partijen te horen op zijn voornemen een deskundige in te schakelen[469]. Gelet op de eerder besproken jurisprudentie met betrekking tot toepassing van het beginsel van hoor en wederhoor, met name in de uitspraak in de zaak Mantovanelli, komt de vraag naar voren of het in deze bepaling geformuleerde "kan" de rechter nog veel ruimte laat. Zoals thans geformuleerd is het gelegenheid bieden aan partijen hun wensen kenbaar te maken een rechterlijk prerogatief. Naar mijn oordeel bestaat die ruimte niet meer, de rechter

466. Van den Berg, 1997, p. 271.

467. CRvB 1 oktober 1991, *RSV* 1992, 196.

468. Ten Berge e.a., 1996, p.150.

469. Kamerstukken II, 1992 /93, 22495, nr.5: 27; nr.6:54; nr.7:2.

is gehouden bij partijen te informeren naar hun wensen met betrekking tot een in te stellen deskundigenonderzoek. Tak[470] leest in het Mantovanelli arrest de volgende waarborgen die door de bestuursrechter in acht moeten worden genomen indien hij een deskundigenonderzoek gelast:

"▶ de aan de deskundige voorgelegde vraag moet identiek zijn aan de door de rechter te beantwoorden vraag;
▶ de vraag moet betrekking hebben op een terrein waar de rechter zelf niet deskundig is;
▶ het moet voor de hand liggen dat het deskundigenrapport deswege invloed zal hebben op de vaststelling van de feiten;
▶ partijen hebben het recht hun standpunt betreffende het deskundigenrapport naar voren te brengen. Zo'n gelegenheid is alleen dan effectief vóórdat door de deskundige eindrapport aan de rechter wordt uitgebracht."

Daar staat tegenover dat partijen niet te allen tijde toegang hebben tot de interviews[471] die een deskundige afneemt en geen recht op inzage hebben in alle door de deskundige gebruikte documenten.

Gelet op het vierde lid van artikel 8:47 moet een deskundigenverslag schriftelijk worden uitgebracht. De rechtbank bepaalt de termijn waarbinnen dat verslag moet zijn uitgebracht. In het vijfde en zesde lid van dit artikel is het recht op contra-expertise en wederhoor wettelijk verankerd, maar het is aan partijen of zij van dat recht gebruik maken. "Partijen *kunnen* (curs. H.d.G) binnen vier weken…." Volgens Van den Berg[472] is in de Memorie van Toelichting specifiek de mogelijkheid van contra-expertise genoemd. Partijen mogen na het uitbrengen van een deskundigenrapport de resultaten van een eigen deskundige over te leggen. Indien de rechter de bezwaren van een van de partijen tegen een deskundigenonderzoek terzijde stelt, dient hij die beslissing te motiveren. Een beslissing van de Raad van Beroep waarin zonder nadere motivering voorbij werd gegaan aan een door betrokkene in het geding gebrachte deskundigenrapport, werd door de CRvB vernietigd.[473] Volgens Tak[474] verzet zich in het bestuursrecht geen rechtsregel tegen het feit dat een belanghebbende in beroep een rapport bestrijdt met een eerst hangend dat beroep uitgevoerde contra-expertise. Het recht op contra-expertise

470. Tak, 2002, deel I, p. 491.

471. De CRvB heeft daar anders over gedacht, zie CRvB 22 januari 1985, *RSV* 1986, 95. In die uitspraak eiste de Raad dat indien een deskundige tijdens zijn onderzoek personen hoort partijen de mogelijkheid moeten krijgen daarbij aanwezig te zijn, vragen te stellen en opmerkingen te maken.

472. Van den Berg, 1997, p. 277.
CRvB 1 oktober 1991, *RSV* 1992, 277.

473. CRvB 18 november 1981, *RSV* 1982, 92.

474. Tak,2002, deel I, P. 492.

is inmiddels in de jurisprudentie bestuursrechtspraak vast verankerd.[475] Het inroepen van contra-expertise wordt in de bestuursrechtspraak als een verantwoordelijkheid van partijen gezien. Het niet overleggen van een deskundigenrapport waarin bevindingen van een eerder deskundigenrapport worden bestreden, belet een overheidsorgaan op geen enkele wijze van het eerste rapport gebruik te maken bij het nemen van een besluit.[476] Is het onderzoek door het overheidsorgaan echter niet deugdelijk geweest, doet het niet overleggen van contra-expertise door betrokken partij niet af aan het door hem ingenomen en door de Raad bevestigde standpunt dat aan de deskundigenrapportage bezwaren kleefde.[477]

Tak vindt het een gemis, dat partijen in het bestuursrecht niet de mogelijkheid hebben een deskundige te wraken, indien zij twijfel hebben bij zijn deskundigheid of aan de mate van integriteit waarmee hij zijn opdracht vervult.[478] Bij het onderzoek ter zitting kunnen partijen, zoals bepaald in artikel 8:60, deskundigen meebrengen of oproepen mits tijdig kenbaar gemaakt aan de rechtbank en de andere partijen. Het meebrengen of oproepen van deskundigen ter zitting is geen garantie dat deze ook daadwerkelijk een rol zullen spelen in de procedure. Op grond van het tweede lid van artikel 8:63 kan de rechter afzien van het horen van de deskundigen indien hij van oordeel is dat dit verhoor redelijkerwijs niet kan bijdragen aan de beoordeling van de zaak.

Artikel 7 van de procesregeling bestuursrecht houdt in feite een aanvulling van artikel 8:47 in. Indien de rechtbank gebruik maakt van de respectievelijke in artikel 8:47 Awb toegekende bevoegdheden, worden daar per bevoegdheid termijnen aan verbonden binnen welke de gevolgen van het gebruik maken van die bevoegdheden dienen te zijn ingetreden.

Ten Berge[479] is van oordeel dat, het totaal aan bestuursrechtelijke procedures overziend, de inschakeling van deskundigen door de rechter vooral ook bepaald wordt door traditie en toevallig beschikbare mogelijkheden bij bepaalde soorten geschillen. In medische zaken komt hij tot de conclusie, dat er grote verschillen zijn gegroeid tussen gerechten die intensief deskundigen inschakelen en gerechten die dat niet doen. Dergelijke verschillen zijn naar zijn oordeel niet toelaatbaar. Het gevolg kan zijn dat soortgelijke zaken niet als soortgelijk behandeld worden. Dat is niet bevorderlijk voor consistentie in rechtspraak en de rechtszekerheid.

---

475. Een selectie uit uitspraken die dit standpunt bevestigen:
Raad van State, 5 december 2001, *LJN*: AD 6512: De staatssecretaris had het advies niet naast zich neer mogen leggen. Op die wijze zou hij de mogelijkheid om adviezen van de raad langs de weg van een contra-expertise ter discussie te stellen illusoir maken.
Raad van State 14 december 2000: *LJN*: AD294: De Afdeling overweegt dat geen rechtsbeginsel zich ertegen verzet dat appellant de op verzoek van de raad opgestelde adviezen over schadevergoeding, waarvan het laatste in de bezwarenfase is opgesteld, in eerste aanleg bestrijdt met een eerst hangende dit beroep opgestelde contra-expertise.

476. Raad van State, 28 juni 1999, *LJN*: AA3619; Raad van State 16 april 2003, *LJN*: AF7341

477. Raad van State, 23 oktober 2003, *LJN*: AM2619.

478. Tak,2002, deel I, p.495.

479. Ten Berge e.a., 1996, p. 151.

4.13.5. Contra-expertise.

In de voorgaande paragrafen heb ik met betrekking tot de drie juridische disciplines de mogelijkheid tot contra-expertise kort aangestipt. In deze paragraaf zal ik op dat recht nader ingaan, waarbij de nadruk zal liggen op het strafrecht, en daarbij ook aandacht besteden aan de invloed van Europese rechtspraak op de ontwikkeling van dit recht.

In het **bestuursrecht** is het recht op contra-expertise gegeven, zowel in de wettelijke regeling als in de jurisprudentie. De basis van het recht op contra-expertise wordt gevormd door het wettelijk verankerde recht op hoor en wederhoor**.** De grenzen van het recht op hoor en wederhoor zijn gegeven in de uitspraak van het EHRM in de Mantovanelli-zaak.[480] Volgens Tak[481] verzet er zich in het bestuursrecht geen rechtsregel er tegen dat een belanghebbende in beroep een rapport bestrijdt met een eerst hangend dat beroep uitgevoerde contra-expertise.

In **civilibus** is het recht op contra-expertise een bij de wet voorziene mogelijkheid; artikel 151 lid 2 Rv maakt contra-expertise mogelijk. De rechter kan ambtshalve, maar ook op verzoek van partijen, het bericht of het verhoor van een deskundige bevelen. De mate waarin bij het uitvoeren van een onderzoek door deskundige gevolg moet worden gegeven aan het beginsel van hoort en wederhoor wordt in civilibus ook bepaald door het Mantovanelli-arrest.

In het **strafrecht** bestaat geen uniforme, ongeclausuleerde wettelijke regeling met betrekking tot het recht op contra-expertise. Op dat gebied is echter wel jurisprudentie ontstaan. De R-C kan op grond van artikel 227 Sv een of meer deskundigen benoemen, Hij kan dit ambtshalve doen, maar ook op vordering van de officier van justitie of op verzoek van de verdachte. Artikel 235 Sv biedt de mogelijkheid tot contra-expertise in geval er twijfels bestaan bij de kwaliteit van het onderzoek dan wel over de voor het onderzoek gebruikte gegevens of indien, in de situatie van meer dan een deskundige, de deskundigen tot verschillende conclusies komen.[482] Ook hier kan de R-C ambtshalve besluiten of zulks doen op vordering van de officier van justitie dan wel op verzoek van de verdachte.

Voor een beperkt aantal onderzoeken is het recht op contra-expertise in de wet bepaald. In het besluit alcoholonderzoeken is bepaald, dat aan degene bij wie bloed voor een onderzoek als bedoeld in dat besluit is afgenomen moet worden medegedeeld, dat hij om een tweede bloedafname kan vragen. Het is vaste rechtspraak dat het veronachtzamen van dit voorschrift leidt tot een nietig onderzoek: het resultaat kan niet voor het bewijs van het ten laste gelegde worden gebruikt.[483] Het recht op contra-expertise met betrekking tot DNA-onderzoeken is

---

480. Zie noot 639.

481. Tak, 2002, deel I, p. 492.

482. Hielkema, 1996, p.145.

483. Hoge Raad 26 mei 1987, *NJ* 1988,176.
“Het aan de verdachte in art. 12 KB van 9 okt.1974 (Stb. 596) toegekende recht om een tegenonderzoek te doen verrichten moet gerekend worden te behoren tot het stelsel van strikte waarborgen waarmee de wetgever het onderzoek ter bepaling van het alcoholgehalte in het van verdachte afgenomen bloed heeft omringd. Het evenoverwogene brengt mede dat, nu te dezen dat recht niet is verwezenlijkt door onacht-

ook in de wet opgenomen. De artikelen 151a, tweede lid en 195b, eerste lid Sv houden de bepalingen met betrekking tot contra-expertise in.

In de rechtspraak van de Hoge Raad wordt een algemeen recht op contra-expertise niet aangenomen. In zijn uitspraak van 21 mei 1988[484] is de Hoge Raad duidelijk:

> "De stelling dat betwiste verslagen van deskundigen slechts dan tot bewijs mogen meewerken indien de verdachte in de gelegenheid is geweest een tegenonderzoek te verrichten vindt in haar algemeenheid geen steun in het recht."

Hetzelfde standpunt wordt door de Hoge Raad ingenomen in zijn uitspraak van 28 april 1992.[485] Later nuanceert de Hoge Raad dit standpunt. In zijn uitspraak van 2 februari 1993[486] formuleert de Hoge Raad 'voorwaarden' waaronder het recht op contra-expertise bestaat. De Hoge Raad komt nog niet tot een ongeclausuleerd recht op tegenonderzoek. Als onjuist bestempelt de Hoge Raad de opvatting, dat een verdachte de mogelijkheid tot tegenonderzoek moet worden geboden bij gebreke waarvan het betwiste rapport niet tot het bewijs mag worden gebezigd. Maar, zo nuanceert de Hoge Raad:

> "De eis van een eerlijke procesvoering kan meebrengen dat aan en verzoek van een verdachte tot het verrichten van een contra-expertise gevolg behoort te worden gegeven, indien dit verzoek wordt gedaan op een tijdstip waarop contra-expertise (nog) mogelijk is."

Uit andere uitspraken van de Hoge Raad[487] is af te leiden, dat een verzoek om contra-expertise uitdrukkelijk moet worden gedaan en gemotiveerd moet zijn. Met betrekking tot de motivering zal op de eerste plaats aannemelijk moeten worden gemaakt, dat in het kader van de waarheidsvinding contra-expertise noodzakelijk is. Een gemotiveerd beroep op de kwaliteit van de gebruikte wetenschappelijke methode of de wijze waarop bij het onderzoek van deze methode gebruik is gemaakt, kan leiden tot het toestaan van contra-expertise. Deze uitspraken leggen de verantwoordelijkheid voor de uitvoering van het beginsel van contra-expertise bij de verdachte en diens raadsman. De mate waarin een deskundigenrapport een rol speelt in de bewijsvoering is voor de Hoge Raad mede reden bij gebrek aan de mogelijkheid tot contra-expertise niet te komen tot schending van artikel 6 lid 1 EVRM.[488] In Hoge Raad van 6 maart 2001[489] benadrukt de HR nogmaals, dat een ongeclausuleerd recht op tegenonderzoek geen

zaamheid van overheidswege, het hof in zijn arrest is uitgegaan van een onjuiste opvatting nopens de betekenis van de in de tenlastelegging voorkomende uitdrukking 'bij een onderzoek (zoals bedoeld in art. 26 tweede lid WVW)".

Het vervolg op deze zaak is Hoge Raad 27 september 1988, *NJ* 1989/106. Gelet op de eerdere uitspraak van de Hoge Raad in deze zaak had het hof verdachte moeten vrijspreken.

484. Hoge Raad 24 mei 1988, *NJ* 1988, 898.

485. Hoge Raad 28 april 1992, *NJ* 1992, 644.

486. Hoge Raad 2 februari 1993, *NJ* 1993, 476, het zg. Afloxine-arrest.

487. Hoge Raad 28 april 1992, *NJ* 1992, 644, Hoge Raad 24 november 1992, *NJ* 1993, 249 en Hoge Raad 8 februari 2005, *NS* 2005,98.

488. Hoge Raad 25 februari 1992, *NJ* 1992, 555.

489. Hoge Raad 6 maart 2001, *JOL* 2001, 178.

steun vindt in het recht, met name niet in artikel 6 EVRM. Indien een gemotiveerd verzoek tot tegenonderzoek echter tijdig is gedaan, kan de eis van een eerlijk proces met zich meebrengen, dat daaraan gevolg wordt gegeven. Dient het rapport slechts als aanvullend bewijs, dan hoeft de rechter een verzoek om contra-expertise niet te honoreren.

Een aspect dat een rol kan spelen bij het recht op contra-expertise als element van het fair trial beginsel is het kostenaspect. In het algemeen is het zo, dat door verdachte gevraagde tegenonderzoeken door hem (deels) moeten worden betaald. Aan minder vermogenden zou door het kostenaspect het recht op een fair trial worden ontzegd. In een aantal uitspraken[490] heeft de Hoge Raad bepaald, dat de Wet Tarieven Strafzaken de mogelijkheid tot het inschakelen van een getuige-deskundige door een onvermogende voldoende waarborgt.

Het EHRM heeft in een aantal uitspraken zijn standpunt bepaald met betrekking tot het recht op contra-expertise. In artikel 6 EVRM wordt niet gesproken over deskundigen, wel over getuigen. In de zaak Bönisch tegen Oostenrijk[491] brengt het EHRM het begrip deskundige onder de werking van artikel 6 EVRM. Is strafvervolging ingesteld (mede) op basis en het rapport van een deskundige, dan neemt deze de rol in van een getuige à charge. Het beginsel van equality of arms brengt dan met zich mee, dat de verdachte de mogelijkheid moet hebben een of meer personen op te roepen voor contra-expertise. Deze personen dienen te worden behandeld als deskundigen en aan hun verklaring dient dezelfde betekenis te worden toegekend als aan de verklaring van de eerste deskundige. Van meer algemene strekking is de uitspraak van het Hof van 18 februari 1997.[492] Het Hof overweegt, dat een eerlijk proces inhoudt dat alle partijen het recht hebben kennis te nemen van al het aangevoerde bewijs en van alle in rechte gemaakte opmerkingen, alsmede het recht om daarop te kunnen reageren. In de eerder besproken Mantovanelli zaak[493] gaat het Hof expliciet in op het recht op contra-expertise. Het Hof erkent dat recht als een beginsel dat voortvloeit uit artikel 6 EVRM. Het bestaan van dat recht impliceert echter niet, dat, indien een deskundige door de rechtbank wordt benoemd partijen in alle instanties het recht moeten hebben bij de uitvoering van het deskundigenonderzoek aanwezig te zijn. Dat recht houdt praktisch gezien in, dat er in de hele procedure enig moment moet zijn waarop partijen het verslag van de deskundigen moeten kunnen bevragen. Dat zal op een zodanig moment moeten zijn, dat een dergelijk bevragen nog van invloed kan zijn op de definitieve neerslag van de opvattingen van de deskundige.

Niet alleen het EHRM heeft zich uitgelaten over het recht op contra-expertise, ook het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen heeft dat gedaan in zijn uitspraak van 10 april

490. HR 18 februari 1992, *NJ* 1993, 28, HR 25 januari 2000, *NJ* 2000, 243.

491. EHRM 6 mei 1985, *NJ* 1989, 385.

492. EHRM 18 februari 1997, *NJ* 1997, 590.

493. EHRM 18 maart 1997, *NJ* 1998, 278.

2003.[494] In deze zaak ging het om de beantwoording van prejudiciële vragen die betrekking hadden op het recht op contra-expertise. Met name ging het om de vraag of uit artikel 7, eerste lid van richtlijn 89/395/EEG, een rechtstreeks toepasselijk recht voortvloeit een tegenexpertise te laten uitvoeren indien de overheid monsters neemt van een product waaruit blijkt, dat dat niet voldoet aan de eisen van de levensmiddelenwetgeving. Een tweede voorliggende vraag hield in, of bij gebrek aan tegenexpertise uit artikel 7, eerste lid van de richtlijn, een verbod op het gebruik van die monsters voortvloeit. Op die vragen antwoordt het Hof als volgt:

> "Wanneer in strijd met de richtlijn geen tegenexpertise kan worden uitgevoerd op monsters van levensmiddelen, moet worden onderzocht of de resultaten van die analyses toch een toelaatbaar bewijs vormen in een beroep voor een nationale rechterlijke instantie tegen een administratief besluit, die uitsluitend of althans hoofdzakelijk op deze resultaten is gebaseerd. De toelaatbaarheid van de bewijsmiddelen in een dergelijke procedure wordt niet door het gemeenschapsrecht geregeld.
>
> Indien de verwijzende rechter tot het oordeel zou komen dat de aanvaarding als bewijsmiddel van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde analyseresultaten schending van het beginsel van hoor- en wederhoor en derhalve van het recht op een eerlijk proces tot gevolg heeft, zou hij deze resultaten als bewijsmiddel moeten uitsluiten om die schending te voorkomen."

Een heldere instructienorm voor de nationale rechters. Van belang is de vaststelling, dat artikel 6 EVRM van toepassing is op het gemeenschapsrecht via het nationale recht van de lidstaten, omdat het gemeenschapsrecht een aantal zaken, bijvoorbeeld de toelaatbaarheid van bewijsmiddelen, niet regelt.

4.14. Bewijsverweren in het strafrecht met betrekking tot deskundigen.

De afgelopen jaren heeft zich op het gebied van bewijsverweren in het strafrecht een uitgebreide jurisprudentie ontwikkeld. De Hoge Raad gaat er standaard vanuit, dat de selectie van bewijsmateriaal aan de feitenrechter is voorbehouden. Die keus behoeft in beginsel geen nadere motivering behalve in bijzondere gevallen.

Een uitspraak van de Hoge Raad die de hiervoor besproken ontwikkeling bevestigt, is die van 25 mei 2004.[495] Waar het gaat om het gebruik van door deskundigen opgestelde rapporten heeft de Hoge Raad de afgelopen jaren een aantal uitspraken gedaan die een normatief kader vormen voor de wijze waarop de rechter met dit bewijsmateriaal dient om te gaan. Deze uitspraken zijn van belang voor het bepalen van de positie van de deskundige in het strafproces,

494. Hof van justitie van de Europese Gemeenschappen, 10 april 2003, *AB* 2003, 310.

495. Onder meer in Hoge Raad 21 september 1999, *NJ* 2000, 380.
"De rechter behoeft geen rekenschap af te leggen van de keuze van het bewijsmateriaal en zijn oordeel over de betrouwbaarheid daarvan, tenzij zich een in de wet of rechtspraak omschreven uitzondering voordoet."
Hoge Raad 25 mei 2004, *JOL* 2004, 275.

omdat uit deze jurisprudentie te herleiden is, welke eisen door de rechtspraak aan de status van de deskundige en diens werkzaamheden worden gesteld. Als een accountant optreedt als deskundige is deze jurisprudentie voor hem van navenant belang.

Als uitgangspunt voor deze bespreking neem ik de noten die 't Hart heeft geschreven bij en tweetal arresten van de Hoge Raad.[496] Die noten zijn van belang, omdat, met een periode van 10 jaar tussen beide arresten, zichtbaar wordt welke ontwikkelingen zich op het gebied van bewijsverweren hebben voorgedaan.

In *NJ* 1989, 747 onderscheidt 't Hart vier categorieën bewijsverweren en in *NJ* 1999, 451 komt hij in totaal op negen categorieën. Voor al deze categorieën geldt, dat indien de rechter van het betwiste materiaal gebruik wil maken voor het bewijs, hij gemotiveerd moet aangeven waarom hij het gebruikt.

De eerste categorie heeft betrekking op het beroep op onrechtmatige verkrijging van bewijsmateriaal.[497]

De tweede categorie betreft een door verdachte gevoerde verweer dat niet in strijd is met de bewijsmiddelen maar wel met de bewezenverklaring, de zg. Meer en Vaartverweren.[498]

De derde categorie wordt gevormd door de verweren die de kwalificatieve aspecten van de bewijsvraag raken, het z.g. dakdekkerverweer.[499]

De vierde categorie betreft het gebruik van anonieme verklaringen.[500]

In de vijfde categorie gaat het om de vraag naar de betrouwbaarheid van een gebruikte methode, die door de verdediging werd aangevochten, onder meer op grond van de omstandigheid dat deze methode wetenschappelijk omstreden was, de 'poppenspel'-situatie.[501]

De vraag waarop de rechter dient te responderen is of het op een (zeer) betwiste methode gebaseerde rapport voor het bewijs mag worden gebezigd.

Als zesde categorie onderscheidt 't Hart de jurisprudentie rond snelheidsmeting.[502] Niet de gebruikte methode werd in deze zaak betwist, maar de betrouwbaarheid van het resultaat

---

496. Hoge Raad 14 maart 1989, *NJ* 1989, 747 en Hoge Raad 30 maart 1999, *NJ* 1999, 451.

497. Hoge Raad 18 april 1978, *NJ* 1978, 365 en Hoge Raad 8 januari 1980, *NJ* 1980/202.

498. Hoge Raad 1 februari 1972, *NJ* 1974, 450, zo ook Hoge Raad 5 februari 1980, *NJ* 1980, 342, Hoge Raad 5 februari 1980, *NJ* 1980, 342 en Hoge Raad 24 januari 1989, *NJ* 1989, 600.

499. Hoge Raad 11 mei 1982, *NJ* 1982, 583 en Hoge Raad 12 februari 1985, *NJ* 1985, 608.

500. Hoge Raad 25 september 1984, *NJ* 1985, 426.

501. Hoge Raad 28 februari 1989, *NJ* 1989, 748.

502. In deze zaken zijn een groot aantal arresten gewezen Een selectie: HR 17 december 1996, *NJ* 1997, 473; HR 12 december 1995, *NJ* 1996, 399; HR 23 januari 1996, *NJ* 1996, 400, HR 12 maart 1996, *NJ* 1996, 511; HR 23 januari 1996, *NJ* 1996, 400.

Uitgangspunt bij de beoordeling van de snelheid is volgens de Hoge Raad niet de gemeten snelheid, maar de werkelijke snelheid. Die wordt bepaald als neergelegd op de wijze in *NJ* 1996, 400:

> "Die omstandigheid brengt mee dat bij de indeling van een door middel van zodanige apparatuur geconstateerde overschrijding van de toegestane snelheid in een van de daarvoor in de bijlage als bedoeld in art. 2,eerste lid, WAHV, opgenomen categorieën van gedragingen in geval de gemeten snelheid niet groter is dan 100 kilometer per uur dient te worden verminderd met 3 kilometer per uur en in geval de gemeten

op grond van de betrouwbaarheid van de gebruikte apparatuur. In zijn uitspraak dient de rechter er rekenschap van te geven dat hij zich ervan heeft vergewist dat bij het vaststellen van de gemeten snelheid rekening is gehouden met foutmarges.

De zevende categorie betreft de uitspraak van de Hoge Raad die bekend is geworden als het 'computergame-arrest'[503] waarin de rechtbank een verweer gemotiveerd verwierp maar zonder bespreking van het door de verdediging in het kader van dat verweer ingebracht deskundigenrapport. Naar het oordeel van de Hoge Raad vormt deze situatie een uitzondering op de regel dat de selectie van het bewijsmateriaal (zonder nadere motivatie) is voorbehouden aan de rechter die over de feiten oordeelt. Het leeghalen van een geheim geheugen van een zakcomputer door opsporingsambtenaren, die daarvoor gebruik maakten van een code, is niet te beschouwen als een deskundigenonderzoek[504] en het door opsporingsambtenaren opgemaakte proces-verbaal is geen deskundigenrapport.

De situatie waarin de status van de deskundige zelf wordt aangevochten onderkent 't Hart als een achtste categorie. Die omstandigheid deed zich voor het arrest in de zaak van de Helmondse Carnavalsmoord,[505] ook bekend als het orthopedisch schoenmakersarrest. In die zaak heeft de Hoge Raad invulling gegeven aan de wijze waarop de rechter, alvorens hij voor het bewijs gebruik wil maken van betwiste onderzoeken, na heeft te gaan of een deskundige in voldoende mate deskundig is en de daarmee samenhangende motiveringsplicht

De negende categorie[506] wordt gevormd door het verweer waarin de betrouwbaarheid van de door de deskundige gebezigde methode wordt betwijfeld en de deskundigenverklaring niet als bewijsmiddel wordt gebruikt, maar ter onderbouwing van de rechterlijke overtuiging. Onder die omstandigheid dient de rechter expliciet te motiveren waarom hij zich, ondanks kritiek op de door de deskundige gebezigde methode, toch op diens oordeel meent te kunnen verlaten. [507]

Drie van de hierboven genoemde categorieën kunnen van belang zijn voor het werk van een accountant indien hij als deskundige in een strafrechtelijke procedure wordt ingeschakeld. Het gaat om de Meer en Vaartverweren, de poppenspelverweren en verweren op basis van het orthopedisch schoenmakersarrest.

In een Meer en Vaartverweer wordt een mogelijkheid naar voren gebracht die niet in strijd is met de gebezigde bewijsmiddelen. De rechter is gehouden de juistheid van dit verweer

snelheid groter is dan 100 kilometer per uur dient te worden uitgegaan van een snelheid van: (gemeten snelheid x 100) : 103."

503. Hoge Raad 13 mei 1997, *NJ* 1998, 318.

504. Hoge Raad 29 maart 1994, *NJ* 1994, 577.

505. Hoge Raad 27 januari 1998, *NJ* 1998, 404. Volgens de Hoge Raad had het Hof moeten onderzoeken of de deskundigheid van betrokkene zich uitstrekte tot het terrein waarop hij zijn uitspraken deed, van welke onderzoeksmethode hij gebruik maakt, de redenen van betrouwbaarheid van die methode (volgens de deskundige) en de mate waarin hij zich in staat acht die methode vakkundig toe te passen.

506. Hoge Raad 30 maart 1999, *NJ* 1999, 451.

507. Hoge Raad 1 februari 1994, *NJ* 1994, 427.

te onderzoeken. Voor accountants is dit een belangrijk leerstuk ongeacht of ze nu optreden als getuige of als deskundige. Het axiomatisch voorbehoud en de hoge, maar niet absolute zekerheid die gegeven kan worden nà een controleopdracht, maken het mogelijk dat het oordeel van een accountant kan kantelen. Een niet te voorziene mogelijkheid is nooit uit te sluiten.

Indien de betrouwbaarheid van de methode van onderzoek (poppenspel) die leidt tot een deskundigenverslag door de verdediging (gemotiveerd) wordt aangevochten dient de rechtbank bij gebruik van dat verslag dit verweer gemotiveerd te verwerpen. De door accountants gebruikte controle- en onderzoekstechnieken kunnen op methodische gronden worden aangevochten. De accountant zal dan als getuige hetzij als deskundige daarop afdoende respons moeten kunnen geven. De rechter is daartoe op eigen kracht niet in staat.

In het orthopedisch schoenmakersarrest laat de HR zich expliciet uitlaat over het gebruik van een deskundigenverklaring In deze zaak werd door de verdediging aangevoerd dat een orthopedisch schoenmaker niet over de deskundigheid beschikt iets te kunnen zeggen over de overeenkomst tussen op de plaats van het delict aangetroffen schoensporen en de schoenen van verdachte. Aldus werd de betrouwbaarheid van de verklaring van de deskundige betwist. Het Hof verwerpt het verweer, maar naar oordeel van de Hoge Raad onvoldoende gemotiveerd.

> "Het arrest houdt niet in, noch blijkt uit het proces-verbaal van de terechtzitting in hoger beroep, dat het hof heeft onderzocht of die deskundigheid zich mede uitstrekt tot het onderzoek aan en de analyse van schoensporen, en zo ja volgens welke methode hij het onderzoek heeft uitgevoerd en waarop hij deze methode betrouwbaar achtte en in hoeverre hij in staat is deze methode vakkundig toe te passen."

Vertaald in vragen die een rechter zich moet stellen betekent dit het volgende:

1. Hoe is de verhouding tussen de deskundigheid van de deskundige en het door hem te onderzoeken/onderzochte gebied, voorwerpen etc?
2. Welke onderzoeks- of analysemethode heeft hij gebruikt of zal hij gebruiken?[508]
3. Waarom acht de deskundige deze methode betrouwbaar?
4. In hoeverre acht de deskundige zich in staat deze methode vakkundig toe te passen?

Deze vragen hoeven niet standaard gesteld te worden bij elk deskundigenrapport, maar wel in die situaties waarin de deskundigheid van een deskundige dan wel de betrouwbaarheid van het door hem opgestelde rapport wordt betwijfeld. Bij het inschakelen van deskundigen en bij het formuleren van de onderzoeksopdracht voor een deskundige dienen deze vier vragen als stramien gehanteerd worden. Anders gezegd, rechters zouden zich van te voren moeten realiseren wat ze eigenlijk van een deskundige willen weten; op welke punten zij zich onvoldoende geïnformeerd achten om tot beantwoording van de vragen 348 – 350 Sv te komen en of deze deskundige daarbij dienstig kan zijn. Aan de andere kant zouden deskundigen zich wat meer bewust kunnen worden van de onwetendheid aan de kant van degenen, rechters, officieren van justitie, advocaten en verdachten, die van hun deskundigheid gebruik maken.

---

508. Nijboer, 2000, p. 262, zie ook overweging 42 in de conclusie van A-G Jörg bij Hoge Raad 20 november 2002, *JOL* 2002, 655, *NJ* 2003, 20.

Veel deskundigenrapporten gaan uit van een soort vanzelfsprekendheid op onderdelen als de methode van onderzoek, de validiteit van de methode en de betrouwbaarheid van het onderzoeksresultaat In deze door de Hoge Raad geïnspireerde vraagstelling is de 'valkuil' van Nijboer[509] zonder meer herkenbaar.

Het werk van een accountant dient te berusten op deugdelijke grondslag. Daaronder wordt verstaan dat hij een zodanig onderzoek instelt dat alle door hem getrokken conclusies worden gedragen door dat onderzoek. Gelet op de hierboven besproken jurisprudentie is deugdelijke grondslag geen garantie tegen het inroepen van verweren die betrekking hebben op de deskundigheid van betrokkene en betwisting van de betrouwbaarheid van de door de deskundige (accountant) gebruikte methode of de wijze waarop die methode is toegepast. Gelet op de voorbehouden die accountants maken bij de verklaringen die zij afgeven zou het kunnen zijn dat die verklaringen extra gevoelig zijn voor het inroepen van dergelijke verweren. Bij de huidige stand van de accountantsopleiding zijn accountants niet toegerust om op dergelijke verweren te responderen.

4.15. De forensisch accountant als deskundige in het strafrecht.

De accountant is een bij de wet aangewezen deskundige met als specialisatie het onderzoek van de jaarrekening (art. 393 boek 2 BW).

Er bestaat geen wettelijke verplichting een accountant in te schakelen in enige strafrechtelijke procedure. Indien de rechter overgaat tot het inschakelen van een accountant als deskundige, kan dat zijn uit, zoals ik beschreven heb, bewijsnoodzaak, pour besoin de la cause of om redenen die hun oorsprong vinden in de jurisprudentie.[510] Gelet op de werkzaamheden van de accountant en de mate van zekerheid die hij op grond van een door hem uitgevoerd onderzoek kan geven, dient de rechter bij het benoemen van een accountant als deskundige, zeer sterk te anticiperen op de aanwijzing die de Hoge Raad in zijn uitspraak van 27 januari 1998 (orthopedisch schoenmaker) bij het betrekken van een deskundige in het strafproces heeft gegeven. Een accountant zal aan deze punten geen aandacht besteden bij een aan hem verstrekte opdracht, omdat hij werkt op basis van het hem bekende beginsel van deugdelijke grondslag. Gelet op de aard en de werkzaamheden van een accountant en gelet op de strafrechtelijke jurisprudentie die is ontstaan op het gebied van het gebruik van een bepaalde onderzoeksmethode en de resultaten op grond van een bepaalde onderzoeksmethode dient de rechter daaraan voldoende aandacht te besteden. Op een groot aantal gebieden die vallen onder het onderzoeksbereik van een accountant, bestaat geen eenduidigheid over de methode

509. Nijboer, 2000, p. 262. Deze valkuil bestaat eruit dat niet wordt onderscheiden tussen de vraag of voor de beantwoording van de gestelde vraag de aangewezen methode of techniek is toegepast en de vraag of die gehanteerde methode of techniek op correcte wijze is toegepast.

510. Ik denk hier bijvoorbeeld aan de ontnemingasresten in de zaak Zwolsman.

die kan worden gebruikt om tot vaststelling van bepaalde feiten te komen. Daarbij valt te denken aan toepassing van waarderingsgrondslagen, afschrijving of de toepassing van accountantsstandaarden. Gelet op het recht op contra-expertise is het van belang, dat, indien een accountant als deskundige wordt aangewezen, hij er uitdrukkelijk op wordt gewezen dat hij, in de hoedanigheid als deskundige in het strafproces, niet kan handelen volgens de GBR. Het beginsel van hoor en wederhoor kan niet automatisch toepassing kunnen vinden en hij zal indien in zijn onderzoeksopdracht het werk van een andere accountant is betrokken, geen contact met die accountant mogen opnemen. Bij de huidige stand van wetgeving en tuchtrechtelijke jurisprudentie resulteert dit voor de accountant-deskundige in een belangenconflict. Daarop dient een accountant gewezen te worden alvorens hij wordt benoemd. Dit conflict kan een gerechtvaardigde weigeringgrond inhouden. Het risico is reëel, dat een accountant zich voor zijn optreden als deskundige moet verantwoorden bij de Raad van Tucht. Bij *NJ* 2003, 20, een zaak waarin het bij uitstek gaat om deskundigen, heeft A-G Jörg een conclusie geschreven. Daarin overweegt hij dat een rechter geen deskundige is van wie kan worden verlangd dat hij een antwoord heeft op elkaar tegensprekende deskundigenverklaringen. Strafrechtelijke bewijsvoering is iets anders dan verificatie en falsificatie in de exacte wetenschappen. Aansluitend bij hetgeen Corstens daarover heeft geschreven, stelt de A-G dat bewijs waar geen speld tussen is te krijgen er niet behoeft te zijn.

> "De rechter moet een kritische distantie handhaven tot het bewijsmateriaal dat hem wordt gepresenteerd, en uiteindelijk behoort het - mede door rechterlijke kennis en ervaring ontwikkelde - gezond verstand, op basis van wat algemeen bekend is, in complexe zaken, waar de natuurwetenschappelijke theorieën en aannames waarop bewijsmateriaal berust niet door de rechter kunnen noch behoeven te worden gekend, de beslissing op de bewijsvraag te dicteren. Niet alleen daar trouwens: ook in gewone zaken. Gezond verstand gaat uiteraard niet voorbij aan bezwaren die deskundigen tegen elkaars bevindingen uiten, maar mag kiezen uit die bevindingen, voor zover deze aan ten minste minimale standaarden van deskundigheid en methodische aanvaardbaarheid voldoen, en voor zover die voor het gezond verstand ook plausibel zijn".

4.15.1. De forensisch accountant als deskundige in het civiele recht en het bestuursrecht.

Met betrekking tot het civiele recht en het bestuursrecht gaat veel van hetgeen ik hiervoor heb gezegd over de accountant als deskundige in het strafrecht ook op. De hierboven beschreven conclusie van mr. Jörg bij *NJ* 2003, 20[511] snijdt hout voor iedere juridische discipline. In geen van beide disciplines bestaan belemmeringen tegen het optreden van een accountant als deskundige, maar ook hier geldt waakzaamheid voor het belangenconflict dat tussen de WRA

511. Hoge Raad 26 november 2002, *NJ* 2003, 20.

en de daarvan afgeleide regelgeving en de formeel juridische positie[512] van de deskundige kan ontstaan. Ik benadruk “kan ontstaan”, omdat Rv en Awb een minimum aan regels van procesrecht met betrekking tot de deskundige inhouden én omdat de verhoudingen tussen procespartijen in deze disciplines wezenlijk verschillen van de verhoudingen tussen partijen in het strafproces, de verdachte en het OM. Wel zou in een civiele procedure een belangenconflict[513] kunnen ontstaan, indien een accountant moet handelen in strijd met een van de bepalingen van de GBR (bijvoorbeeld geen toepassing geven aan het beginsel van hoor en wederhoor). Dit mogelijke belangenconflict staat los van het uitgangspunt, dat de rechter die de deskundige heeft benoemd, toepassing moet geven aan het principe van wederhoor door partijen in de gelegenheid te stellen hun gevoelen over het (concept) verslag ten zijnen overstaan kenbaar te maken. Van den Berg[514] heeft een helder normatief kader beschreven voor de deskundigeninbreng in civiele en bestuursrechtelijke procedures. Zowel in het bestuursrecht als in civilibus speelt de instructienorm zoals die door Tak[515] wordt gelezen in het Mantovanelli-arrest een rol. Met betrekking tot het hierboven gesignaleerde mogelijke conflict van belangen dient de rechter in civielrechtelijke en bestuursrechtelijke procedures de deskundige voor dat deze zijn opdracht aanvaard daarop te wijzen. Vanwege het dwingende karakter van de bepalingen van het Wetboek van Strafvordering is de rechter in strafrechtelijke procedures daartoe niet gehouden.

4.16. Onrechtmatig verkregen bewijs en de gevolgen daarvan.

4.16.1. Inleiding.

Accountants kunnen betrokken raken in juridische procedures als getuige of deskundige. Voor forensisch accountants is, gelet op de aard van de door hen uitgevoerde onderzoeken, die kans groter. Op deze groep wordt een beroep gedaan onderzoeken in te stellen als er een vermoeden bestaat van begane onrechtmatigheden op veelal financieel-economisch terrein. De uitkomsten van deze onderzoeken kunnen worden gebruikt in juridische procedures tegen (rechts) personen. Voor ‘gewone’ accountants is dat risico niet zo groot, maar op basis van de eerder besproken recente financiële en boekhoudkundige schandalen kan niet worden uitgesloten, dat een accountant, op grond van de door hem uitgevoerde controlewerkzaamheden, wordt betrokken in juridische procedures die niet slechts tuchtrechtelijk van aard zijn. Het theore-

512. Deze formeel juridische positie wordt bepaald door de regels van formeel procesrecht van de onderscheiden juridische disciplines

513. Indien in het kader van enige procedure een deskundige, gelet op zijn positie als professional, door het uitoefenen van zijn taak als deskundige in conflict zou kunnen komen met regels die aan hem kleven als professional, dient de rechter de deskundige daar voorafgaand aan de aanvaarding van zijn opdracht op te wijzen.

514. Van de Berg, 1999, p. 30, 31.

515. Tak, 2002, deel I, p.491.

tisch accountantsexamen omvat wel een aantal juridische onderwerpen, vennootschapsrecht, faillissementsrecht, belastingrecht, burgerlijk- en handelsrecht en arbeidsrecht en recht van sociale zekerheid, maar aan dat curriculum ontbreekt de door Bologna en Lindquist voor forensisch accountants noodzakelijk geachte kennis van het juridische systeem. Daarnaast ontbreekt het in het huidige theoretische curriculum aan een onderdeel dat is gericht op de juridische bewustwording van de impact van het werk dat de controlerende accountant verricht. Dat geldt te meer voor de impact van de werkzaamheden van de forensisch accountant. De vraag is in hoeverre accountants zich van die impact bewust zijn. In het kader van het onderzoek naar de juridische positie van forensisch accountants, zeker waar het onderwerp van onderzoek zich specifiek richt op die positie in andere dan tuchtrechtelijke procedures, is het van belang aandacht te besteden aan de wijze waarop in de rechtspraak wordt omgegaan met de gevolgen die de wijze van verkrijgen van bewijsmateriaal heeft voor de procedure waarin dat materiaal wordt gebruikt. In de opleiding van accountants wordt wel aandacht besteed aan de juridische aspecten van het jaarrekeningrecht, maar aan de juridische aspecten met betrekking tot het verzamelen van bewijsmateriaal in andere processen dan die van controle, wordt geen aandacht besteed. Met betrekking tot dergelijke processen kan gedacht worden aan richtlijn 920, thans richtlijn 4400, Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie als ook aan de Richtlijn persoonsgebonden onderzoeken. Dit laatste klemt te meer daar deze richtlijn beschouwd dient te worden als de basis waarop forensisch accountants hun werkzaamheden zouden kunnen verrichten.

4.16.2. Onrechtmatigheid.

Embregts[516] heeft een onderzoek verricht naar de normen, die in de jurisprudentie en de rechtswetenschap zijn ontwikkeld, op grond waarvan bewijs als onrechtmatig verkregen wordt beschouwd. Haar onderzoek bestrijkt het strafrecht, het civiele recht en het bestuursrecht. Tevens heeft zij onderzocht welke de gevolgen zijn voor het gebruik van bewijsmateriaal in een andere juridische discipline dan die waarin het als onrechtmatig verkregen werd aangemerkt.

In het **Strafrecht** wordt bewijs als onrechtmatig verkregen beschouwd als het is verkregen met veronachtzaming van wettelijke voorschriften, als het is verkregen terwijl aan het verkrijgen een wettelijke basis ontbrak, dan wel dat er is gehandeld binnen de wettelijke kaders maar dat de beginselen van een behoorlijke procesorde niet zijn gerespecteerd. Voorbeelden van de eerste categorie zijn het nalaten van de cautie en opsporing onder het mom van controle. Het veronachtzamen van voorschriften bij het toepassen van dwangmiddelen kan ook leiden tot onrechtmatige bewijsgaring. Voorbeelden van de tweede categorie zijn het toepassen van opsporingsmethoden zonder wettelijke basis[517] en het handelen in strijd met voorschriften

516. M.Embregts, Uitsluitsel over bewijsuitsluiting, Kluwer, 2003.

517. EHRM 25 september 2001, *NJ* 2003, 670.

omtrent de toepassing van dwangmiddelen.[518] De maatstaf voor de derde categorie heeft de Hoge Raad[519] in zijn uitspraak van 26 november 2002 als volgt geformuleerd:

> "De Hoge Raad stelt voorop dat onrechtmatig optreden van opsporingsambtenaren onder omstandigheden een zodanige ernstige schending van de beginselen van een behoorlijke procesorde kan opleveren dat zulks – ook in een geval waarin overigens voldoende op rechtmatige wijze verkregen bewijsmateriaal voor handen is – tot niet ontvankelijk verklaring van het openbaar ministerie in de vervolging dient te leiden. Een zo ver gaande sanctie kan in dat geval echter slechts volgen indien sprake is van ernstige inbreuken op die beginselen, waaronder doelbewust of met grove veronachtzaming van de belangen van de verdachte aan diens recht op een eerlijke behandeling van zijn zaak is tekort gedaan."

Deze uitspraak is echter genuanceerd door de uitspraak van de Hoge Raad van 30 maart 2004[520]. In die uitspraak geeft de Hoge Raad uitleg over de strekking en reikwijdte van artikel 359a Sv (vormverzuimen in het voorbereidend onderzoek) en de toepassing van de sancties die in dat artikel zijn opgesomd. Aan bewijsuitsluiting en niet-ontvankelijkverklaring worden door de Hoge Raad zware eisen gesteld. Als primaire sanctie ziet de Hoge Raad strafvermindering, hetgeen tot gevolg kan hebben, dat die sanctie meer toepassing zal vinden dan thans het geval is. Daarnaast wordt van de verdediging verlangd dat duidelijk en gemotiveerd wordt aangegeven tot welk rechtsgevolg de bepleite normschending dient te leiden. Deze uitspraak dient als uitgangspunt te worden gehanteerd bij het oordeel in de situatie, dat is gehandeld in strijd met de beginselen van behoorlijke procesorde. In samengevatte vorm is de strekking van dit arrest:

> "De toepassing van art. 359a Sv is beperkt tot vormverzuimen die zijn begaan bij het voorbereidend onderzoek, dat wil zeggen het onderzoek dat voorafgaat aan het onderzoek ter terechtzitting.
>
> Dat onderzoek heeft uitsluitend betrekking op het onderzoek tegen de verdachte terzake van het hem ten laste gelegde feit waarover de rechter die in art. 359a Sv wordt bedoeld heeft te oordelen.
>
> Het artikel is niet van toepassing als het vormverzuim is begaan in een onderzoek betreffende een ander dan het ten laste gelegde feit of betrekking heeft op bevelen betreffende toepassing van vrijheidsbenemende maatregelen die kunnen worden voorgelegd aan de R-C.
>
> Art. 359a heeft uitsluitend betrekking op onherstelbare verzuimen.
>
> Als het verzuim niet voor herstel vatbaar is en de rechtsgevolgen ervan niet uit de wet blijken moet de rechter rekening houden met de in art. 359a lid 2 Sv genoemde factoren omdat het rechtsgevolg door die factoren moet worden gerechtvaardigd.

---

518. Hoge Raad 12 oktober 1999, *NJ* 2000, 11.

519. Hoge Raad 26 november 2002, *NJ* 2003, 20.

520. Hoge Raad 30 maart 2004, *NJ* 2004, 376.

Art. 359a Sv formuleert een bevoegdheid en niet een plicht aan een onherstelbaar vormverzuim rechtsgevolg te verbinden: de rechter mag volstaan met de vaststelling dat van een onherstelbaar vormverzuim sprake is.
Strafvermindering komt slechts in aanmerking indien aannemelijk is dat (a) de verdachte daadwerkelijk nadeel heeft ondervonden, (b) dit nadeel is veroorzaakt door het verzuim, (c) het nadeel geschikt is voor compensatie door middel van strafvermindering en (d) strafvermindering mede gelet op het belang van het geschonden voorschrift en de ernst van het verzuim is gerechtvaardigd.
De rechter zal dienen aan te geven dat en waarom hij vanwege het verzuim tot strafvermindering besluit en in hoeverre hij straf vermindert.
Bewijsuitsluiting kan alleen aan de orde komen indien het bewijsmateriaal door het verzuim is verkregen en komt in aanmerking indien door de onrechtmatige bewijsgaring een belangrijk (strafvorderlijk) voorschrift of rechtsbeginsel in aanzienlijke mate is geschonden.
Art. 359a is overigens niet van belang voor vormverzuimen waardoor de betrouwbaarheid van verkregen onderzoeksmateriaal wezenlijk is beïnvloed omdat het dan reeds om die reden buiten beschouwing moet blijven.
Niet ontvankelijkheid van het OM in de vervolging komt als sanctie op een vormverzuim slechts in uitzonderlijke gevallen in aanmerking overeenkomstig het zogeheten Zwolsmancriterium.
De rechter is alleen gehouden op een verweer tot toepassing van art. 359a Sv gemotiveerd te beslissen indien het duidelijk en gemotiveerd aan de hand van de factoren van art. 359a lid 2 aangeeft tot welk in art. 359a Sv omschreven rechtsgevolg het verzuim dient te leiden (verg Nieuwsbrief Strafrecht 2004, 154)
Een onderzoek naar de feitelijke grondslag van het verweer kan dan niettemin achterwege blijven indien het aangevoerde niet kan leiden tot een van de ingeroepen rechtsgevolgen of slechts kan leiden tot de enkele vaststelling dat een onherstelbaar vormverzuim is begaan.
Er is voorts geen belang bij de beoordeling van een verweer strekkende tot bewijsuitsluiting indien het bewijsmateriaal door de rechter niet tot het bewijs wordt gebezigd."

In het **bestuursrecht** kan volgens Embregts[521] een soortgelijke categorisering worden aangebracht. Handelen in strijd met de voorschriften die zijn neergelegd in titel 5.2 Awb, welke titel betrekking heeft op het toezicht op de naleving, leidt tot onrechtmatig verkregen bewijs. Het gaat om bepalingen met betrekking tot het vorderen van inlichtingen, uitoefenen van controles, onderzoek aan vervoermiddelen enzovoort.

Een van de beginselen van behoorlijk bestuur, het redelijkheidsbeginsel, is opgenomen als instructienorm voor het optreden van de overheid. In art. 5:12 Awb wordt aan de toezichthouder opdracht gegeven van zijn bevoegdheden slechts gebruik te maken voor zover dat redelijkerwijs nodig is voor de vervulling van zijn taak. Voor het overige behoeft het weinig woorden, dat de overheid bij het uitoefenen van haar taak gehouden is aan de beginselen van

521. Embregts, 2003, p. 51, 52.

behoorlijk bestuur.[522] De Centrale Raad van Beroep en de Hoge Raad hanteren dezelfde norm om het gedrag van de overheid te beoordelen. De Centrale Raad[523] overweegt:

> "Gebruik van vorenbedoelde bewijsmiddelen door deze organen is slechts dan niet toegestaan, indien zij zijn verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht."

De Hoge Raad [524]overweegt:

> "Van bewijsmiddelen waarvan de inspecteur hoe dan ook zonder wettelijke belemmeringen kennis had kunnen nemen levert gebruik geen strijd op met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Dat gebruik is dan slechts niet toegestaan indien zij zijn verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht."

Indien de overheid van de haar toekomende bevoegdheden gebruik maakt om bewijsmateriaal te verzamelen op een wijze die in redelijkheid niet van die overheid kan worden verwacht, leidt een dergelijk gebruik tot uitsluiting van het bewijs in bestuursrechtelijke (maar ook in strafrechtelijke) zaken. Voor wat de gevolgen betreft, kan het arrest van de Hoge Raad van 30 maart 2004[525] kan in deze als richtinggevend worden beschouwd.

In het **civiele** recht ligt de onrechtmatigheidsvraag met betrekking tot het bewijs anders. In Rv zijn geen bepalingen opgenomen die dwingend voorschrijven hoe bewijs kan worden verzameld. In civilibus zoekt Embregts[526] aansluiting bij artikel 6:162 BW, onrechtmatige daad. Als in een lopende civiele procedure met betrekking tot het ingebrachte bewijs op grond van artikel 6:162 BW een beroep wordt gedaan op de onrechtmatige verkrijging daarvan, wordt daarmee een processueel gevolg beoogd: uitsluiting van dat bewijs. Het tweede lid van artikel 6:162 BW somt op welke gedragingen als onrechtmatige daad worden aangemerkt: een inbreuk op een recht, doen of nalaten in strijd met een wettelijke plicht of handelen in strijd met hetgeen volgens ongeschreven recht in het maatschappelijk verkeer betaamt, behoudens een rechtvaardigingsgrond. Bij inbreuk op een recht moet gedacht worden aan een inbreuk op persoonlijkheidsrechten, zoals lichamelijke integriteit en persoonlijke levenssfeer[527] (privacy). Indien voor het verkrijgen van bewijsmateriaal een inbraak noodzakelijk is of een wijze van

522. Voorbeelden zijn onder meer: Centrale Raad van beroep, 17 juli 1996, *LJN*: ZB6309; Centrale Raad van beroep, 28 november 1995, *LJN*: ZB1493, Hoge Raad 1 juli 1992, *NJ* 1994, 621; Hoge Raad 11 november 1994, *NJ* 1995, 400; Hof Amsterdam, 27 november 1987, *NJ* 1987, 735.

523. Centrale Raad van Beroep, 28 november 1995, *LJN*: ZB1493.

524. Hoge Raad 1 juli 1992, *NJ* 1994, 621.

525. Hoge Raad 30 maart 2004, *NJ* 2004, 376.

526. Embregts, 2003, p. 56 – 60.

527. Voorbeelden zijn onder meer: Kantongerecht Haarlem, 16 juni 2000, *LJN*: AG5277; Rechtbank Utrecht, 25 september 1996, *LJN*: AG 1476; Rechtbank Amsterdam, 25 mei 1998, *LJN*: AG2109; EHRM 25 september 2001, *NJ* 2003, 670; Hoge Raad 31 mei 2002, *NJ* 2003, 589; Hoge Raad 9 januari 1987, *NJ* 1987, 928; Hoge Raad

oplichting, is er gehandeld in strijd met een wettelijk voorschrift. Voorbeelden van inbreuken op wat volgens het ongeschreven recht in het maatschappelijk verkeer betaamt, zijn moeilijk te geven. Op de eerste plaats is een dergelijk oordeel sterk afhankelijk van de omstandigheden van de situatie, waarbij de vraag naar het zich voordoen van een rechtvaardigingsgrond een grote rol speelt. Op de tweede plaats gaat het met betrekking tot het bewijs om een 'rest' categorie die met grote terughoudendheid moet worden gehanteerd. In zijn uitspraak van 31 mei 2002[528] overweegt de Hoge Raad dienaangaande:

> "Een inbreuk op het recht op eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer levert in beginsel een onrechtmatige daad op. De aanwezigheid van een rechtvaardigingsgrond kan aan een inbreuk het onrechtmatig karakter ontnemen. Of zulk een rechtvaardigingsgrond zich voordoet, kan slechts beoordeeld worden in het licht van de omstandigheden van het geval door tegen elkaar af te wegen enerzijds de ernst van de inbreuk op het recht op eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer en anderzijds de belangen die met de inbreuk makende handelingen redelijkerwijs kunnen worden gediend."

Samenvattend kan het volgende worden gezegd. In het straf- en het bestuursrecht is er sprake van onrechtmatige bewijsgaring indien het gaat om:

- handelen in strijd met een wettelijk voorschrift;
- handelen zonder wettelijke basis;
- handelen in strijd met de beginselen van behoorlijke procesorde of de beginselen van behoorlijk bestuur.

In het civiele recht is er sprake van onrechtmatige bewijsgaring indien het gaat om:

- handelen in strijd met een wettelijke plicht;
- handelen waarbij een inbreuk wordt gemaakt op een recht;
- handelen in strijd met maatschappelijke betamelijkheid, met maatschappelijke zorgvuldigheid.

In feite zijn hiermee de grondregels geformuleerd waaraan een ieder, dus ook de forensisch accountant, zich te houden heeft indien hij, ten behoeve van enig onderzoek in een juridische procedure, informatie verzamelt die niet zonder medewerking van een ander kan worden verkregen. Indien bewijs civielrechtelijk op onrechtmatige wijze is verkregen, sluit dat het gebruik in strafrechtelijke procedures niet uit. Een in de rechtspraak daarbij geformuleerde voorwaarde is dat opsporende en vervolgende instanties op geen enkele wijze bij die onrechtmatige verkrijging betrokken mogen zijn geweest.

---

16 oktober 1987, *NJ* 1988, 850; Hoge Raad 7 februari 1992, *NJ* 1993, 78; Hoge Raad 11 oktober 1991, *NJ* 1992, 494.

528. Hoge Raad 31 mei 2002, *JOL* 2002, 316, *NJ* 2003, 589. Een gelijk luidende overweging maakt de HR in zijn uitspraak van 9 januari 1987, NJ 1987, 928.

Embregts merkt een aantal malen op dat met betrekking tot het bewijs twee vragen van elkaar onderscheiden moeten worden: de rechtmatigheidvraag en de toelaatbaarheidsvraag.[529] Zij maakt terecht dit onderscheid, omdat de vaststelling dat bewijs onrechtmatig is verkregen niet altijd hoeft in te houden dat dat materiaal niet tot het bewijs kan worden toegelaten.[530]

Een bijzondere rechtsverhouding betreft die tussen de overheid en burgers. Voor het nemen van besluiten en voor het vaststellen van rechten en verplichtingen kan de overheid niet zonder informatie die door burgers is verstrekt. Dat heeft ertoe geleid dat een aantal bepalingen van dwingend recht in het leven zijn geroepen op grond waarvan een burger verplicht is informatie aan de overheid te verschaffen. Er bestaat bijvoorbeeld een fiscale inlichtingenplicht. Het niet verstrekken van inlichtingen, hoewel daartoe bij of krachtens wettelijk voorschrift verplicht, is een misdrijf.[531]

Het EHRM heeft een aantal uitspraken gedaan met betrekking tot de verhouding tussen het 'nemo tenetur' beginsel, het recht dat niemand gedwongen mag worden zichzelf te incrimineren, en de mate waarin de overheid van haar onderdanen verlangt informatie te verstrekken. Daarmee hangt de vraag samen of materiaal dat niet verkregen is in een situatie waarop dit rechtsbeginsel van toepassing is, zonder meer kan worden gebruikt in een situatie waarin dat beginsel wel van toepassing is. Voor de beantwoording van die vraag is de aard van de procedure in verband waarmee informatie wordt verlangd van wezenlijk belang. Gaat het om een procedure die wordt bepaald door het beginsel van een 'criminal charge' dan werkt de bescherming van het nemo tenetur beginsel volledig. Bepalend voor het antwoord op de vraag of er sprake is en een 'criminal charge' is de aard van de sanctie die in een procedure kan worden opgelegd. Gaat het om een sanctie die punitief van aard is dan is er sprake van een criminal charge. Andere vormen van sanctionering die niet punitief van aard zijn, bijvoorbeeld het opleggen van een dwangsom vallen niet onder de werking van artikel 6 EVRM.[532]

Het EHRM heeft zich in vier uitspraken uitgelaten over de hierboven beschreven verhoudingen, te beginnen met de zaak Funke[533], gevolgd door de zaken Saunders[534], JB[535] en

529. Embregts, 2003, p. 59, p. 64, p.77, p.296.

530. Het gaat om de bruikbaarheid van het bewijsmateriaal. Dat oordeel heeft expliciet betrekking op de rechter, die volgens vaste rechtspraak vrij is in de keuze van het bewijsmateriaal, maar in bijzondere gevallen die keuze moet motiveren. Zie ook HR 30-03-2004, *NJ* 2004, 376.

531. Artikel 227b Sr.

532. Een dwangsom wordt niet als punitief van aard gezien. Een andere typisch bestuursrechtelijk ingrijpen, het al dan niet tijdelijk intrekken van een vergunning werd niet als punitief van aard gezien. In zijn uitspraak van 15 februari 2001 lijkt de Raad van State daarin verandering te hebben gebracht. Het intrekken voor de duur van 12 weken van de APK erkenningbevoegdheid wordt door de Raad gezien als een punitieve sanctie.
Raad van State, 15 februari 2001, *LJN:* AB1436

533. EHRM 25 februari 1993, *NJ* 1993, 485.

534. EHRM 17 december 1996, *NJ* 1997, 699.

535. EHRM 3 mei 2001, *NJ* 2003, 354.

Allen[536]. Door een burger onder dwang afgelegde verklaringen, ongeacht de procedure waarin dat is gebeurd, mogen in een tegen hem gericht strafproces niet worden gebruikt. Naar het oordeel van het Hof strekt het recht 'not to incriminate oneself' zich niet uit tot het gebruik van afgedwongen bewijsmateriaal dat onafhankelijk van de wil van verdachte bestaat.[537] Het bestaan van dat materiaal moet vaststaan; het toepassen van dwang bij slechts het vermoeden van dat bestaan is in strijd met artikel 6 EVRM. Er zijn veel situaties waarin burgers verplicht zijn aan de overheid informatie te verschaffen. Een duidelijk voorbeeld is het verschaffen van informatie aan de belastingdienst. Indien iemand er in die situatie voor kiest onjuiste informatie te verschaffen en daarvoor strafrechtelijk vervolgd wordt, faalt een beroep op schending van het nemo tenetur beginsel. Betrokkene was verplicht informatie te verschaffen maar niet om onjuiste informatie te verschaffen.

Het nemo tenetur beginsel is niet een tussen burgers onderling te respecteren belang. Dat laat echter onverlet, dat op zodanige wijze op aan anderen toekomende rechten een inbreuk kan worden gemaakt, dat de op basis van die inbreuk verkregen informatie in enige juridische procedure van het bewijs wordt uitgesloten.

De primaire afweging die door de rechter zowel in het strafrecht als in het civiele recht met betrekking tot de toelaatbaarheid van het bewijs, indien daarvan aangevoerd is dat het onrechtmatig zou zijn verkregen, moet worden gemaakt, is tussen waarheidsvinding en rechtsbescherming. De strafrechter legt bij het maken van die afweging de nadruk op de rechtsbescherming, terwijl de civiele rechter eerder geneigd is de nadruk bij de waarheidsvinding te leggen.[538] Tot welke afweging de bestuursrechter gehouden is, indien hij bewijsmateriaal aangeleverd krijgt dat in een andere procedure, i.c. een strafrechtelijke, als onrechtmatig verkregen dient te worden beschouwd, heeft de Hoge Raad vastgelegd in zijn uitspraak van 1 juli 1992.[539] Uitgangspunt is volgens de Hoge Raad, dat er geen rechtsregel bestaat die *ieder* (curs.H.d.G) gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs verbiedt in een fiscale procedure. Dit geldt zowel voor het vaststellen van een belastingschuld als voor het opleggen van een verhoging. De volgende criteria worden door de Hoge Raad voor het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs aangelegd:

- het gebruik is geoorloofd, indien het bewijs niet jegens betrokkene als onrechtmatig verkregen kan worden beschouwd (het relativiteitsvereiste);
- het gebruik is niet geoorloofd, indien daardoor door de overheid wordt gehandeld in strijd met enig beginsel van behoorlijk bestuur, met name van het zorgvuldigheidsbeginsel;
- een dergelijke schending wordt in beginsel niet aangenomen, indien het bewijsmateriaal ook zonder wettelijke belemmeringen verkregen had kunnen worden;

536. EHRM 10 september 2002, *NJCM-bulletin* 2003, nr.2

537. Uitspraak in de zaak Saunders.

538. Embregts, 2003, p.269.

539. Hoge Raad 1 juli 1992, *NJ* 1994, 621.

- gebruik is überhaupt niet toegestaan, indien het is verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht. Gelet op de uitspraak van de Hoge Raad van 30 maart 2004, is het mogelijk dat die schending eerder wordt afgedaan door strafvermindering dan door de sancties bewijsuitsluiting of niet ontvankelijkheid.

4.17. Samenvatting en conclusies.

Nederland kent vier juridische disciplines, straf, civiel, bestuur en het tuchtrecht. Behoudens het tuchtrecht voor accountants heb ik deze vierde discipline buiten beschouwing gelaten. Het Strafrecht en het civiele recht kennen een wetboek van formeel procesrecht. Het Bestuursrecht kent geen afzonderlijke regeling van formeel procesrecht. Hoofdstuk 8 AWB kan worden beschouwd als de regeling voor bestuursrechtelijk procesrecht.

In het Strafrecht is de positie van getuigen en deskundigen in het strafproces uitgebreid geregeld; in het civiele recht en in het bestuursrecht zijn die regelingen veel minder omvangrijk. Met betrekking tot het toelaten van getuigen heeft de strafrechter weinig keuzemogelijkheden. In hoogst uitzonderlijke situaties kan de rechter een verzoek tot het oproepen en horen van getuigen, zeker als dit voor aanvang van de behandeling ter terechtzitting is gedaan, maar het OM daaraan geen gevolg heeft gegeven, weigeren. In het civiele en in het bestuursrecht heeft de rechter een zeer grote mate van vrijheid in het toelaten van getuigen. Het strafrecht kent een aantal bepalingen waarbij het inschakelen van deskundigen in de wet verplicht is voorgeschreven. Daarnaast kan, van overtreding van een groot aantal bepalingen van strafrecht of bepalingen uit andere wettelijke regeling die strafrechtelijk zijn gesanctioneerd, het bewijs alleen door inschakeling van deskundigen worden geleverd. Hier sprake van een situatie van bewijsnood, op grond waarvan de strafrechter een beroep moet doen op deskundigen. Ongeacht de juridische discipline zijn getuigen verplicht op oproep bij de rechtbank te verschijnen; dagvaarding, medebrenging en uiteindelijk gijzeling behoren tot de mogelijkheden. Bij de deskundige ligt dat anders; hij heeft de vrijheid zijn opdracht al dan niet te aanvaarden. Het toepassen van dwang op een deskundige is op basis van de wet niet mogelijk. In het strafrecht en het civiele recht is beëdiging van getuigen en deskundigen ter terechtzitting standaard, in het bestuursrecht is dat aan de rechter overgelaten. Het is in beginsel aan de rechter voorbehouden voor het bewijs een keuze te maken uit door getuigen en deskundigen afgelegde verklaringen en door deskundigen overgelegde rapporten. In principe behoeft die keuze geen nadere motivering hoewel in de jurisprudentie aan die keuzevrijheid grenzen zijn gesteld.

Op het gebied van het bewijsrecht heeft zich in het strafrecht een uitgebreide jurisprudentie ontwikkeld. Thans worden negen categorieën bewijsverweren onderscheiden, waarvan er zes betrekking hebben op het inschakelen van deskundigen in het strafproces. Het testimonium de auditu is een in het civiele recht en bestuursrecht toegelaten bewijsmiddel. Als enig

bewijsmiddel is het in het strafrecht niet toegelaten. Naast andere bewijsmiddelen kan het gebruikt worden mits de rechten van de verdediging daardoor niet worden geschaad.

Wat onder een deskundige dient te worden verstaan, is in de wet niet geregeld. In strafvordering is wel als bepaling opgenomen wat onder de verklaring van een deskundige wordt verstaan. Kern van die bepaling houdt in, dat die verklaring is gebaseerd op hetgeen zijn wetenschap de deskundige leert. De HR heeft wetenschap geïnterpreteerd als bijzondere kennis en niet als academische discipline. Alleen binnen het strafrecht is de rechter in een aantal situaties wettelijk verplicht een deskundige in te schakelen. In een groot aantal situaties kan de strafrechter niet tot het bewijs komen zonder de verklaring van een deskundige. Omdat het zijn van getuige en deskundige in een aantal situaties niet goed uit elkaar te houden is, gaan er in de rechtswetenschap stemmen op om te spreken van deskundige getuige of formeel gekwalificeerde getuige. De HR heeft de rechterlijke vrijheid te bepalen wie hij als deskundige aanmerkt ingeperkt door regels te geven aan de hand waarvan de rechter de deskundigheid van een deskundige kan toetsen. Hoewel contra-expertise in het positieve strafrecht slechts in enkele situaties is toegestaan, moet op grond van Europese jurisprudentie contra-expertise als een vaststaand recht worden aangenomen. In het burgerlijk recht en het bestuursrecht heeft de rechter zeer grote vrijheid met betrekking tot het als dan niet inschakelen van deskundigen. Hij is wel gehouden bij afwijzing van een onderbouwd verzoek zijn beslissing te motiveren. Ook in het civiele recht is contra-expertise op grond van Europese jurisprudentie als een vaststaand recht aan te nemen. De Awb kent een summiere regeling met betrekking tot deskundigen. Hier bestaat grote rechterlijke vrijheid met betrekking tot het inschakelen van deskundigen. Ook op dit rechtsgebied is de invloed van Europese rechtspraak merkbaar, het recht op contra-expertise moet als vaststaand worden aangenomen.

Een accountant kan als een dubbel gekwalificeerde deskundige worden beschouwd: op grond van zijn opleiding en op grond van zijn als zodanig aangewezen positie in art. 393 Boek II BW. Het onderzoek dat een accountant in de vorm van controles uitvoert, kent een aantal inherente beperkingen als gevolg waarvan het oordeel van de accountant op zijn best een relatief hoge, maar een niet absolute mate van zekerheid geeft. Afhankelijk van de aard van de opdracht neemt de mate van zekerheid die hij kan verschaffen af. Indien hij een onderzoek als overeengekomen specifieke werkzaamheid uitvoert, beperkt hij zich tot een feitenrelaas. Indien een accountant door de rechtbank als deskundige wordt aangewezen, is zijn opdracht op grond van de Richtlijnen aan te merken als een overeengekomen specifieke werkzaamheid.

Een accountant kan in zijn functioneren als getuige of deskundige door de GBR belemmerd worden. Door een aanpassing in de GBR of de WRA zou deze belemmering weggenomen dienen te worden.

De HR laat toe, dat een accountant meer verklaart dan een doorsnee getuige kan en mag verklaren op grond van art. 342.1 Sv. In de verklaring van een accountant als getuige mag diens deskundigheid doorklinken. Aan accountants komt geen eigenstandig verschoningsrecht toe, dat is vaste rechtspraak van de HR. Aan hem komt wel een afgeleid verschoningsrecht toe, namelijk indien hij in opdracht van een geheimhouder werkzaamheden heeft verricht in het

kader waarvan hij informatie heeft gekregen die behoort tot het geheim te houden domein. Onder omstandigheden komt hem ook een geheimhoudingsplicht toe indien hij werkzaamheden heeft verricht op grond van een wettelijk kader dat een dergelijk plicht kent.

Een accountant kan als getuige optreden, maar dat optreden kent een aantal beperkingen die liggen in de aard en de werkzaamheden van de accountant en het materiaal waar hij mee werkt. Veel van dat materiaal is niet door hem zelf gegenereerd, maar door anderen en heeft het karakter van materiaal de auditu. Daarbij komt, dat een accountant altijd deskundig is en dat zijn deskundigheid zijn zienswijze constant beïnvloedt. Het verdient daarom de voorkeur een accountant, indien hij als getuige optreedt, te beschouwen als een deskundige getuige of als formeel gekwalificeerde getuige en hem altijd in twee kwaliteiten te beëdigen: als getuige én als deskundige.

In het strafrecht ondervindt het optreden van een accountant als getuige de meeste belemmeringen die mede gelegen zijn in de jurisprudentie die in deze discipline is ontwikkeld. Zoals opgemerkt kan een accountant worden gezien als een dubbel gekwalificeerde getuige. Indien hij door enige rechtbank of door de rechter-commissaris, zowel in strafzaken als in faillissementen, wordt aangewezen als deskundige, dient die benoeming in termen van accountancy te worden gezien als vallende onder richtlijn 920, thans richtlijn 4400, het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden. Nu in het wetsvoorstel WTA geen aandacht wordt besteed aan de positie van de accountant als getuige of deskundige dient de rechter in civielrechtelijke en bestuursrechtelijke zaken de accountant te wijzen op een mogelijke belangenverstrengeling bij aanvaarding van een opdracht als deskundige. In strafrechtelijke zaken is de rechter daartoe niet gehouden vanwege de derogerende werking van de bepalingen van het Wetboek van Strafvordering aan de bepalingen van de GBR. Het verdient wel de voorkeur dat de rechter hem daarop wijst, ook al zou dit leiden tot het weigeren als deskundige te worden benoemd.

In het strafrecht heeft de HR een viertal uitgangspunten geformuleerd, zoals besproken in paragraaf 4.14., die dienen als richtlijn bij de beoordeling door de rechtbank wie als deskundige kan worden beschouwd. Deze uitgangspunten zijn niet specifiek strafrechtelijk en zouden in iedere juridische procedure als uitgangspunt kunnen dienen. In het civiele en het bestuursrecht bestaan geen belemmeringen voor het optreden van een accountant als deskundige. In het straf- en het bestuursrecht is er sprake van onrechtmatige bewijsgaring indien het gaat om:

- handelen in strijd met een wettelijk voorschrift;
- handelen zonder wettelijke basis;
- handelen in strijd met de beginselen van behoorlijke procesorde of de beginselen van behoorlijk bestuur.

In het civiele recht is er sprake van onrechtmatige bewijsgaring indien het gaat om:

- handelen in strijd met een wettelijke plicht;
- handelen waarbij een inbreuk wordt gemaakt op een recht;

- handelen in strijd met maatschappelijke betamelijkheid, met maatschappelijke zorgvuldigheid.

In feite zijn hiermee de grondregels geformuleerd waaraan een ieder, dus ook de accountant, zich te houden heeft indien hij, ten behoeve van enig onderzoek in een juridische procedure, informatie verzamelt die niet zonder medewerking van een ander kan worden verkregen. Indien bewijs civielrechtelijk op onrechtmatige wijze is verkregen, sluit dat het gebruik in strarechtelijke procedures niet uit. Een in de rechtspraak daarbij geformuleerde voorwaarde is dat opsporende en vervolgende instanties op geen enkele wijze bij die onrechtmatige verkrijging betrokken mogen zijn geweest.

De volgende criteria worden door de Hoge Raad voor het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs aangelegd:

- het gebruik is geoorloofd, indien het bewijs niet jegens betrokkene als onrechtmatig verkregen kan worden beschouwd (het relativiteitsvereiste);
- het gebruik is niet geoorloofd, indien daardoor door de overheid wordt gehandeld in strijd met enig beginsel van behoorlijk bestuur, met name van het zorgvuldigheidsbeginsel;
- een dergelijke schending wordt in beginsel niet aangenomen, indien het bewijsmateriaal ook zonder wettelijke belemmeringen verkregen had kunnen worden;
- gebruik is überhaupt niet toegestaan, indien het is verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht. Gelet op de uitspraak van de Hoge Raad van 30 maart 2004, is het mogelijk dat die schending eerder wordt afgedaan door strafvermindering dan door de sancties bewijsuitsluiting of niet ontvankelijkheid.

Deel II: De juridische positie van de forensisch accountant in wet- en regelgeving.

Formeel juridisch is de forensisch accountant een niet bestaande functie. In de WRA komen geen bepalingen voor die op deze functie betrekking hebben en ook in de WTA komt de forensisch accountant niet voor. In de memorie van toelichting bij deze wet worden forensische activiteiten ondergebracht in domein D[540]. De werkzaamheden in dat domein zijn uitdrukkelijk niet voorbehouden aan accountants daar volgens de MvT deze werkzaamheden door de WTA niet zijn beschermd.

Materieel juridisch is de forensisch accountant echter wel in beeld gekomen. Zoals uit de uitspraken van de raden van tucht is gebleken, is het zijn van forensisch accountant van een non-existente weegfactor tot een existente weegfactor geworden. Deze jurisprudentie zal echter, gelet op de wet Tuchtrechtspraak accountants en hetgeen in de Memorie van Toelichting bij de WTA daarover is gezegd, niet verder tot ontwikkeling komen. Forensische activiteiten vallen onder domein D dat niet is onderworpen aan de tuchtrechtspraak. Deze activiteiten vallen onder de geschillenregeling van het NIVRA. Naar mijn oordeel kan de eerder besproken richtlijn 920 (oud)/4400 (nieuw) van toepassing zijn op de activiteiten van forensisch accountants. Het NIVRA heeft de Gedragsrichtlijn betreffende persoonsgebonden accountantsonderzoeken uitgegeven die van toepassing is op forensisch accountants. Op deze richtlijn zal ik in de volgende paragraaf nader ingaan. Hoewel niet specifiek voor forensisch accountants ben ik van oordeel dat op hun activiteiten de beginselen van behoorlijke procesorde van toepassing zijn. Op welke wijze zal ik onderzoeken in paragraaf 4.19.

4.18. De gedragsrichtlijn inzake persoonsgebonden accountantsonderzoeken.

Op 1 juli 2001 maakt een Nederlandse accountantsmaatschap waaraan een grote afdeling forensische accountancy is verbonden openbaar welke de normering is voor de werkzaamheden van die afdeling forensic services.[541] De maatschap wilde niet wachten op een gedragscode waarover binnen de FORAC al sinds 1999 werd gesproken.[542] Op hoofdpunten houdt deze normering het volgende in. Alleen rechtmatige opdrachten worden in behandeling genomen. De uitvoering geschiedt onafhankelijk, onpartijdig en objectief, waarbij de GBR van toepas-

540. Kamerstukken II, 2003-2004, 29658, nr.3, p.6.

541. Ernst &Young, Forensic Services B.V., normering onderzoekswerkzaamheden Ernst&Young Forensic Services B.V. Den Haag, 1 juli 2001.

542. Het Financieele Dagblad 20 juli 2001, E&Y geeft 'huisregels' forensic accounting prijs.

sing zijn, met name RAC 920 (thans 4400), opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie. De organisatie beschikt over een door het ministerie van justitie afgegeven vergunning op basis van de Wet particuliere beveiligingsorganisaties en recherchebureaus. (WPBR). Op de organisatie ligt in het kader van de uitvoering van onderzoeken een geheimhoudingsplicht. Een bijzonder belang wordt te allen tijde gemeld. Van onrechtmatig verkregen informatie zal in de onderzoeken geen gebruik worden gemaakt. De WPBR is onverkort van toepassing en bij de keuze van onderzoeksmethoden gelden de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit. De medewerking aan onderzoeken geschiedt altijd op basis van vrijwilligheid en het principe van hoor en wederhoor vindt altijd toepassing. Voorlopige rapportages, d.w.z. rapportages voordat alle onderzoekswerkzaamheden hebben plaatsgevonden worden niet uitgebracht en indien als gevolg van een gebrek aan medewerking van betrokken partijen aan het onderzoek deugdelijke grondslag ontbreekt, heeft dit serieuze gevolgen voor de wijze van rapporteren en kan uiteindelijk leiden tot het teruggeven van de opdracht.

Op 12 maart 2003 heeft het NIVRA een concept richtlijn inzake persoonsgebonden accountantsonderzoeken[543] aan alle betrokkenen doen toekomen. In deze richtlijn zijn regels gesteld ten aanzien van accountantsonderzoeken gericht op het functioneren, het handelen of het nalaten van handelen van natuurlijke en/of rechtspersonen, niet zijnde opdrachtgevers. Deze richtlijn geldt voor alle registeraccountants die optreden als accountant in de zin van artikel 2, eerste lid van de GBR.[544] De definitieve richtlijn is op 1 april 2004 in werking getreden. De leden van het NIVRA worden geacht zich vanaf die datum te conformeren aan dit document.

Onder de werking van de conceptrichtlijn vallen wel fraudeonderzoeken, maar niet de onderzoeken die vallen onder de werking van richtlijn 920/4400. Ook forensische accountantsonderzoeken vallen onder de werking van deze richtlijn Van belang voor het functioneren van deze richtlijn is de volgende vaststelling in het algemene deel:

> "De leden van het Koninklijke NIVRA worden geacht zich te confirmeren aan dit document. In bijzondere situaties kan een accountant het noodzakelijk achten af te wijken van de bepalingen in deze Richtlijn. In dergelijke situaties dient de accountant het afwijken op goede gronden te kunnen rechtvaardigen.
>
> Zo zouden in geval van persoonsgerichte accountantsonderzoeken die worden uitgevoerd door of namens publiekrechtelijke instellingen, respectievelijk waarop specifieke wettelijke

543. NIVRA 2003, b.

544. Dit artikel luidt:
"Voor de toepassing van deze verordening wordt de registeraccountant geacht op te treden als accountant indien hij:
a. zich als zodanig bekend maakt of doet bekend maken, of
b. beroepshalve een verklaring geeft, of
c. optreedt onder gemeenschappelijke naam met een accountant."
NIVRA, 2000, p. 27

> bepalingen van dwingend rechtelijke aard van toepassing zijn, zich omstandigheden kunnen voordoen die een afwijking van de bepalingen in deze Richtlijn rechtvaardigen."[545]

Een afwijking van de richtlijn is gerechtvaardigd in bijvoorbeeld de situatie dat accountants werkzaam zijn als opsporingsambtenaar, of indien zij door de rechter-commissaris dan wel door de officier van justitie zijn aangewezen als deskundige. Zij vallen voor wat hun optreden betreft niet onder de werking van de richtlijn, maar onder de regels van het Wetboek van Strafvordering. Strafvordering als wet in formele zin derogeert[546] aan de richtlijnen die wetstechnisch gezien van een lagere orde zijn.

Onder onderzoek in de concept richtlijn wordt verstaan:

> "een onderzoek waarbij accountants gegevens verzamelen, analyseren en/of verifiëren alsmede daarover rapporteren in het kader van een opdracht inzake het functioneren, het handelen of nalaten van handelen van niet-opdrachtgever(s)."[547]

In de definitieve richtlijn wordt gesproken over persoonsgericht onderzoek:

> "een onderzoek waarbij accountants in het kader van een opdracht gegevens verzamelen, analyseren en/of controleren, alsmede daarover rapporteren inzake het functioneren, het handelen of nalaten van betrokkene(n)."[548]

Deze omschrijving bevat dezelfde begrippen die Pheijffer hanteert in zijn definitie van financieel rechercheren.[549] In de definitie van Pheijffer is echter het doel van het onderzoek begrepen: "ten behoeve van de rechtshandhaving". Daarnaast ligt het door het NIVRA gehanteerde onderzoeksbegrip ook erg dicht naast het begrip recherchewerkzaamheden zoals dat is opgenomen in de WPBR.[550]

Als functie van de accountant, gebaseerd op het ontstaan van het beroep aan het eind van de 19e eeuw, heb ik deze omschreven als het ten behoeve van de markt toevoegen van zekerheid aan door anderen gegenereerde financiële informatie. De wetgever heeft deze functie beperkt tot de wettelijke voorgeschreven controle van de jaarrekening. De door mij gegeven functie-omschrijving kent een drietal bouwstenen die door anderen kunnen worden vervangen en daarmee kunnen leiden tot een andere functie-invulling. De elementen van de omschrijving persoonsgericht onderzoek ingevuld in de functie-omschrijving leidt tot de conclusie dat persoonsgerichte onderzoeken op zo'n afstand staan van de accountantsfunctie

545. NIVRA, 2003b, p.2.

546. Lex superior derogat legi inferiori.

547. NIVRA, 2003b, p. 3.

548. NIVRA, 2004, p.1.

549. Pheiffer, 2000, p.9:
"Financieel rechercheren betreft een vorm van onderzoek waarbij financiële deskundigheid ten behoeve van de rechtshandhaving wordt aangewend teneinde *gegevens te verzamelen, te controleren, te veredelen, te bewerken, te analyseren en dienaangaande te rapporteren.*" (curs.HdG)

550. Abels, 2000, p. 424, "recherchewerkzaamheden: het vergaren en analyseren van gegevens."

dat niet meer gesproken kan worden van enige relatie met de accountancy en de mogelijkheid voor degene die een dergelijk onderzoek uitvoert, zich te profileren als accountant.

Hoewel de richtlijn beoogde binnen de accountancy ruimte te scheppen voor forensische accountancy, maakt de richtlijn duidelijk dat binnen de accountancy geen plaats is voor forensisch accountants die zich bezig houden met de in de richtlijn beschreven onderzoeken.

4.19. De regels van het spel.

Gelet op het hiervoor besprokene moge het duidelijk zijn dat in formeel juridische zin de forensisch accountant niet existent is. Hij komt niet voor in de wetgeving die de positie van de accountant op dat niveau bepaalt. In materieel juridische zin is, zoals gebleken, dat anders. In de tuchtrechtspraak is de forensisch accountant een existente factor geworden en, gelet op het groot aantal publicaties op dit gebied, bestaat de forensisch accountant in de rechtswetenschap ook. Dat de formeel juridisch niet bestaande forensisch accountant wel betrokken is geraakt in tuchtrechtelijke procedures voor de Raden van tucht heeft ermee te maken dat zij optraden als accountant en als zodanig op grond van de GBR op hun handelen konden worden aangesproken. Ten einde niet langer in tuchtrechtelijke procedures betrokken te kunnen worden kan een forensisch accountant twee dingen doen: 1) zich in zijn werkzaamheden totaal niet profileren als accountant, waaronder ook begrepen niet werken vanuit of onder de vlag van een accountantskantoor of, 2) zich als accountant uit laten schrijven. Dan wordt hij zoals Schaap het omschrijft 'een private forensisch fraudedeskundige in zelfstandige rol'. De toevoeging fraude[551] bij deskundige beperkt naar mijn oordeel de mogelijkheden van de functie van deze deskundige te zeer. Ik typeer deze deskundige eerder als financieel deskundige, dat verruimt naar mijn oordeel zijn werkterrein aanmerkelijk. De vraag is waardoor het optreden van deze zelfstandigen wordt genormeerd. Dat is afhankelijk van de wijze waarop de betrokken accountant zich bij de uitvoering van die werkzaamheden profileert. Doet hij dat als accountant dan zijn de regels van de WRA, GBR en RAC van toepassing, maar vanwege de grote afstand die door de aard van die werkzaamheden is ontstaan tussen de kernfunctie van de accountant en de feitelijk door hem uitgevoerde werkzaamheden (van forensische aard) zijn op die werkzaamheden ook andere normerende beginselen van toepassing. Zoals eerder besproken zijn dat niet alleen regels van burgerlijk recht, onrechtmatige daad en wanprestatie, daarnaast gelden zeker de regels van de WPBR en door organisaties zelf opgestelde reglementen. Naar mijn oordeel bestaat er een normerend kader in de vorm van de beginselen van behoorlijke procesorde dat exclusief bestemd leek voor het publieke domein, maar dat ook in het private domein kan worden ingeroepen.

551. Dat heeft de wetgever er echter niet van weerhouden in de Memorie van Toelichting bij de WTA een paragraaf te wijden aan de 'forensisch accountant' die niet alleen als bestaande factor wordt aangenomen, maar direct in verbinding wordt gezien met het uitvoeren van fraudeonderzoeken.

De afgelopen decennia heeft het strafrecht, dat het monopolie had op strafrechtelijke opsporing en vervolging, veel terrein moeten prijsgeven aan het bestuursrecht enerzijds en de particuliere opsporing anderzijds. De recente evaluatie van de Wet tot invoering van de last onder dwangsom en de bestuurlijke boete in de financiële wetgeving (wet IDBB) toont aan dat bestuurlijke handhaving op een gebied, dat oorspronkelijk tot het exclusieve domein van het strafrecht behoorde even effectief zo niet effectiever, maar zeker veel efficiënter is dan strafrechtelijke handhaving. Het afgelopen decennium is het aandeel van particuliere recherche[552] in het totaal van opsporing sterk gegroeid. Het gaat dan niet alleen om toename van het aantal geregistreerde particuliere recherchebureaus, maar ook om afdelingen 'interne veiligheid' bij ondernemingen en de opkomst van forensische accountancy in de vorm van specifiek daartoe ingerichte onderdelen van grote accountantskantoren dan wel in de vorm van zelfstandige opererende ondernemingen.[553] Op de verschuiving van straf- naar bestuursrecht zal ik niet verder ingaan, dat onderwerp valt buiten het kader van dit onderzoek. Ondanks het overheidsprimaat op strafrechtelijke opsporing en vervolging is er een markt voor particulier onderzoek ontstaan op terreinen die zeker dat monopoliedomein behoorden (bijvoorbeeld beveiliging, bewaking en rechercheonderzoeken).

Redenen voor organisaties zich voor veiligheids- en criminaliteitsproblemen eerder te wenden tot particuliere recherche[554] dan tot de overheid zijn onder meer[555] gelegen in de grotere snelheid en hogere effectiviteit van handelen door particuliere recherche, het aanwezig zijn van meer specialistische kennis en het voorkomen van negatieve publiciteit. Andere voordelen zijn het behoud van initiatief bij het afdoen van de zaak en een betere positie dan die van benadeelde partij in het strafproces bij het verhalen van schade. Daarnaast dienen particuliere onderzoeken niet primair een maatschappelijke doel, generale preventie en bestraffing, maar zijn deze onderzoeken exclusief gericht op redres.

De rechtmatigheid van publieke opsporing is controleerbaar en toetsbaar aan de hand van bepalingen van formeel recht, bijvoorbeeld het Wetboek van Strafvordering, de jurisprudentie en de beginselen van behoorlijke procesorde: het gelijkheidsbeginsel, het vertrouwensbeginsel, het beginsel van proportionaliteit en subsidiariteit, verbod op détournement de pouvoir en het zorgvuldigheidsbeginsel. In de memorie van toelichting bij het huidige Wetboek van Strafvordering komt de volgende overweging voor:

552. Particuliere recherche is een contradictio in terminis. Recherche is een functie die door overheidsambtenaren wordt uitgevoerd en waartoe zij met bepaalde bevoegdheden zijn uitgerust. Particulieren kunnen wel rechercheren, maar zijn daartoe, wettelijk gezien, niet geattribueerd met bevoegdheden. Beter ware het te spreken van particuliere (fraude) onderzoeken, maar die uitdrukking is in de markt niet ingebed.

553. Klerks, Scholtes, & Van Meurs, 2001.

554. Waar ik spreek over particuliere recherche of particuliere opsporing versta ik daar ook forensische accountancy onder.

555. Klerks & Scholtes, 2001, p.14.

> "Men kan beproeven het noodzakelijke compromis op zoodanige wijze te vinden, dat aan de vervolging alle rechten worden gegeven, die zij voor hare taak behoeft, aan de verdachten en aan de verdediging alle bevoegdheden welke met het doel van het strafproces niet onvoorwaardelijk in strijd komen".[556]

Met de uitdrukkelijke keuze van de wetgever voor deze grondslag voor het Nederlandse strafproces wordt gekozen voor wat kan worden aangeduid als een 'behoorlijk proces'. De wetgever heeft er tegelijkertijd voor gekozen niet over te gaan tot codificatie van die beginselen van een behoorlijk proces hetgeen ertoe geleid heeft, dat ze grotendeels in de rechtspraak zijn ontwikkeld.

In haar proefschrift[557] benadrukt Cleiren dat men over beginselen van een goede procesorde kan spreken gericht op uitvoerende justitiële organen én gericht op de toetsende, controlerende rechter. Het belang van dit onderscheid is hierin gelegen, dat die beginselen als gedragsnorm bij de uitvoering van alle publieke bevoegdheden ruimer zijn dan de bevoegdheden van de rechter in het strafproces om schending daarvan te toetsen en te sanctioneren. Primair functioneren deze beginselen als gedragsnorm voor iedere bevoegdheidsuitoefening door overheidsorganen binnen het strafproces.

Volgens Wedzinga[558] wordt een onderscheid gemaakt tussen processuele en materiële beginselen waaraan die bevoegdheidsuitoefening kan worden getoetst. De materiële beginselen zijn: zuiverheid van oogmerk/détournement de pouvoir, het beginsel van redelijke en billijke belangenafweging, het vertrouwensbeginsel en het beginsel van proportionaliteit en subsidiariteit. Bij processuele beginselen gaat het om bijvoorbeeld een zorgvuldige voorbereiding, een correcte bejegening en een consciëntieuze besluitvorming. Het toetsingskader van de rechter wordt gevormd door de volgende beginselen: vertrouwensbeginsel, gelijkheidsbeginsel, beginsel van zuiverheid van oogmerk, beginsel van redelijke en billijke belangenafweging. Daarnaast is er een restcategorie van situaties waarin schending van de beginselen van behoorlijke procesorde wel wordt aangenomen, maar het niet eenvoudig is om exact aan te geven om welk beginsel het gaat.[559]

Toetsing van de rechtmatigheid van publieke opsporing gebeurt door de rechter en kan door partijen op verschillende momenten gedurende het onderzoek worden ingeroepen (bezwaar- en rekestenprocedures tegen bijv. vrijheidsbeneming, beslag, duur van het onderzoek, onthouding van stukken etc.) en uiteindelijk bij gelegenheid van de behandeling van een strafzaak door de rechtbank.

Een dergelijk systeem van controle en toezicht, liever gezegd van 'checks and balances', bestaat niet voor particuliere recherche. In de wet particuliere beveiligingsorganisaties en recherchebureaus (WPBR) en de daarbij behorende regeling particuliere beveiligingsorgani-

---

556. Kamerstukken II 1913/ 14, 286.3, p.55.
557. Cleiren, 1989 p. 260.
558. Wedzinga, 2001, p.160.
559. Koopmans, 2001, p.871, 872.

saties zijn een aantal minimumeisen met betrekking tot particuliere recherche-instellingen neergelegd (vergunningstelsel, toezicht vanuit het ministerie van justitie en de lokale korpschefs[560] en opleidingsvereisten), maar het ontbreekt aan regels met betrekking tot de uitvoeren van onderzoeken. Waar het Wetboek van Strafvordering voorziet in regels van dwingend recht met betrekking tot opsporing en vervolging, voorziet de WPBR daarin op geen enkele wijze. Moor en Van der Vijver[561] formuleren het als volgt:

> "Waar het politie-optreden is ingebed in een nauwgezet systeem van checks and balances, ontbreekt dit nagenoeg geheel in veel opsporingshandelingen van private organisaties. Bij private recherche is de (juridische) normering minder qua omvang, en in ieder geval minder bindend. Toezicht en controle zijn veel schaarser en de positie van een mogelijke 'verdachte' is met minder waarborgen omkleed".

Forensische accountancy kan een vorm van private recherche zijn. Volgens de accountantsmaatschap die op 1 juli 2001 een eigen normering voor het optreden van forensische accountants openbaar maakte, is dat een juist uitgangspunt, gelet op de vergunning op basis van de WPBR die deze organisatie heeft gevraagd en verkregen. Daarmee is de organisatie ook gehouden aan het bij deze wet behorende privacyreglement. De Raden van Tucht hebben het optreden van forensische accountants op geen andere dan de thans bestaande wettelijke normen (WRA, GBR) kunnen beoordelen. Daarbij heeft zeker een rol gespeeld, dat vanuit de hoek van de forensische accountancy niet eerder dan 1 juli 2001 een vorm van normering werd aangegeven.

Hoogenboom[562] heeft onderzocht in hoeverre de beginselen van behoorlijke procesorde van toepassing kunnen zijn op private opsporing. Naar zijn oordeel kunnen deze beginselen nauwelijks of niet van toepassing zijn op particuliere recherche. Het gelijkheidsbeginsel is in het kader van private afdoening van fraudezaken moeilijk te handhaven. Daarbij beroept hij zich op Pheijffer. Ten aanzien van het vertrouwensbeginsel is het doen van toezeggingen moeilijk controleerbaar en ontbreekt het aan sancties, indien op dat beginsel een inbreuk wordt gemaakt. De rechter kan, waar het gaat om het beginsel van proportionaliteit en subsidiariteit, bij een gebrek aan controle, moeilijk toetsen of er sprake is geweest van machtsmisbruik. Ten aanzien van het verbod op détournement de pouvoir geldt volgens Hoogenboom, dat de private onderzoeker zoveel mogelijk de regels en van publieke opsporing toepast. Ten slotte geldt voor private opsporing het vereiste van zorgvuldigheid, waarvan de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit exponenten zijn.[563]

Op de verschuiving van straf- naar bestuursrecht zal ik niet verder ingaan, dat onderwerp valt buiten het kader van dit onderzoek. Wel zal ik aandacht besteden aan een van de bevin-

560. Idem p.20. Uit een door de auteurs ingesteld onderzoek is gebleken dat het met de wet beoogde toezicht slecht is zowel vanuit het ministerie als vanuit de korpschefs.

561. Moor & Van der Vijver, 2001, p.77.

562. Hoogeboom, 2000, p.1012 – 1037.

563. Idem, p. 1026, 1027

dingen van de commissie Michiels[564], het handhavingtekort, daar ik dit van belang acht voor dit deelonderzoek.

Op 12 december 1996 werd door het kabinet de commissie bestuurlijke en privaatrechtelijke handhaving ingesteld, de commissie Michiels, om een nader onderzoek in te stellen naar de bevindingen van de in 1994 in het leven geroepen commissie heroverweging instrumentarium rechtshandhaving (de commissie Korthals Altes), met name naar het bestaan van een handhavingtekort en de wijze waarop een dergelijk tekort zou kunnen worden bestreden.[565] In hoofdstuk 3 van haar rapport besteedt de commissie uitgebreid aandacht aan het 'handhavingtekort'. De commissie stelt vast dat deze term in literatuur, politiek en beleid wel wordt gebruikt, maar nooit exact is beschreven. De commissie overweegt als volgt:

> "Bij de beoordeling op rechtmatigheid van het (afzien van) handhaven kunnen als ijkpunten gelden de tekst en strekking van de norm, andere relevante wettelijke bepalingen, beginselen van behoorlijk bestuur (waaronder de evenredigheid tussen middel en doel), alsmede de gevolgen van het wel of juist niet handhaven voor algemene belangen en de belangen van derden.
> *Van een handhavingtekort op een bepaald terrein zou de commissie daarom willen spreken wanneer bij niet-naleving van een tot handhaving bevoegde instantie rechtens moet handhaven doch hetzij wel wil, maar niet kan handhaven, hetzij wel kan, maar niet wil handhaven;' het' handhavingtekort is dan de optelsom van alle tekorten tezamen."*[566] (curs. HdG)

De bevindingen van de commissie Michiels zijn daarom van belang, omdat zij een rol kunnen spelen bij beantwoording van de vraag of het bestaan van een handhavingstekort op het gebied van fraudebestrijding heeft bijgedragen tot de groei van particuliere recherche in Nederland, ondanks het overheidsmonopolie op het gebied van opsporing en vervolging. Daarbij is van belang, dat de commissie Michiels als norm bij het spreken over een tekort aanneemt dat er in een bepaalde mate moet worden gehandhaafd waarbij de mate waarin afhankelijk is van hetgeen beleidsmatig verantwoord en juridisch toegestaan is.[567] In zoverre er sprake is van gedogen door de overheid is er geen sprake van een handhavingstekort. Alle inspanningen van de overheid ten spijt is er sprake van een handhavingtekort op het gebied van fraudebestrijding. In een landelijk verschijnend dagblad[568] verscheen op 13 februari 2004 een artikel onder de kop "Noodkreet vanuit het OM" vrij spel voor witwassers. In dat artikel wordt aan de orde gesteld, dat, hoewel er een overvloed is aan regels die financiële instellingen, advocaten, notarissen accountants verplichten tot het melden van bepaalde financiële transacties, met al die meldingen nauwelijks iets wordt gedaan. Een overdaad aan regels dat leidt tot een handha-

---

564. Commissie bestuursrechtelijke en privaatrechtelijke handhaving, 2001 (verkorte versie).
565. Commissie bestuursrechtelijke en privaatrechtelijke handhaving, Handhaving op niveau, 2001, p. 1 – 2.
566. Idem, p.20.
567. Idem, p.24.
568. Telegraaf 13 februari 2004.

vingstekort. Een recent verschenen rapport van het WODC, "Uit onverdachte bron"[569], komt tot diezelfde conclusie.

Regelmatig verschijnen in de media berichten, dat fraude nauwelijks of niet wordt aangepakt of dat de overheid de bestrijding van fraude, vaak wordt in één adem ook corruptie genoemd, gaat intensiveren. Zelfs een groot meerjaren project als Financieel Rechercheren heeft niet tot een wezenlijke verbetering geleid. Met het in het leven roepen van de interregionale fraudeteams is zeker een structurele verbetering in de aanpak van fraude opgetreden. Het is nog te vroeg iets te kunnen zeggen over de rol van het Functionele Parket dat onder meer aan fraudebestrijding landelijk sturing moet (gaan) geven.

Onder deze omstandigheden is forensische accountancy te zien als het particuliere antwoord op het handhavingtekort op het gebied van fraudebestrijding. De Stichting Maatschappij, Veiligheid en Politie heeft in 2000 een onderzoek uitgevoerd naar de oorzaken van de sterke groei van particuliere recherche op het gebied van fraudebestrijding.

De bevindingen van dit onderzoek zijn neergelegd in het rapport 'Publiek-private fraudebestrijding'.[570] Aanleiding tot dit onderzoek was bevinding van een vertegenwoordiger van een forensisch accountantsbureau dat, indien een forensisch accountantsonderzoek leidde tot een vermoeden van fraude en soms tot aanwijsbare verdachten waarbij aangifte werd gedaan, het hele onderzoek door de politie over werd gedaan. De vraag waarom dit gebeurt, wordt indirect beantwoord. Het onderzoek wordt gezet in de sleutel van fraude, fraudebestrijding en de rol van respectievelijk de overheid en particuliere recherche daarbij.

De projectgroep die het onderzoek uitvoert, besteedt aandacht aan het begrip fraude en de ontwikkeling van de fraudeproblematiek. Vervolgens wordt een aantal beelden over de publieke sector en fraude en de particuliere sector en fraude besproken die naar het oordeel van de projectgroep leiden tot drie met elkaar samenhangen thema's: maatschappelijke integriteit, integriteit van de publieke/private sector en de kwaliteit van opsporing en onderzoek. In het rapport van de SMVP wordt tegenover de term handhavingstekort een beleidsoverschot gesteld. Daaronder wordt verstaan:

> "Dat de overheid soms teveel regelt, om politieke redenen onduidelijke regels stelt[571], een gedoogbeleid voert, hoopt op vrijwillige naleving van moeilijk te controleren normen of een inspectiedienst te zeer met oneigenlijke taken belast."[572]

569. Faber & Van Nunen, 2004b.

570. Stichting Maatschappij, Veiligheid en Politie, 2000.

571. De Commissie Michiels spreekt op dat punt over symboolwetgeving die bij uitstek niet in het leven is geroepen om te worden gehandhaafd. Handhaven op niveau, p.26.

572. De manier waarop in het rapport van SMVP het beleidsoverschot tegenover het handhavingtekort wordt gesteld wekt de indruk dat deze tegenstelling ook door de commissie Michiels is vastgesteld. In het rapport van laatstgenoemde commissie heb ik in de verkorte noch in de oorspronkelijke versie van het door haar uitgebrachte rapport deze tegenstelling met zoveel woorden aangetroffen.
Ik betwijfel de juistheid van de tegenstelling; een beleidsoverschot kan naar mijn oordeel juist leiden tot een handhavingtekort. De commissie Michiels heeft op 10 beleidsterreinen onderzoek ingesteld naar het bestaan

Of er op het gebied van fraude en fraudebestrijding sprake is van een beleidsoverschot is moeilijk te beoordelen. Het aantal branches waarbinnen gefraudeerd kan worden is in principe onbeperkt en het aantal fraudetypologieën ook. Een aantal van die branches wordt gekenmerkt door complexe wet- en regelgeving, bijv. financiële markten, effectenmarkt, milieu, warenwetgeving, economisch ordeningsrecht. Met de groei van markten en producten neemt de omvang van de regelgeving toe, als ook de mogelijkheden tot frauderen.

4.20. Samenvatting en conclusies.

Onder die omstandigheden gelden voor die groep (forensisch accountants als particulier onderzoekers) de bepalingen van de WPBR en, zoals ik heb aangetoond, de beginselen van behoorlijke procesorde. Ik acht de redenering van Hoogenboom met betrekking tot de niet toepasbaarheid van de beginselen van behoorlijke procesorde op particuliere recherche niet overtuigend. Hij heeft te zeer geredeneerd vanuit de bestaande wettelijke kaders en bestaande verhoudingen tussen juridische disciplines. Naar mijn oordeel kunnen die beginselen wel degelijk van toepassing zijn op particuliere recherche, maar ze kunnen niet zonder meer van toepassing worden verklaard. Op de eerste plaats kunnen in die beginselen andere organisaties dan de overheid als stakeholder worden geplaatst op vrijwillige dan wel op wettelijke basis. Waar volgens Hoogenboom deze beginselen niet van toepassing kunnen zijn, omdat de mogelijkheid van rechterlijke toetsing ontbreekt, is dit standpunt in zoverre juist, dat, indien opsporing niet leidt tot vervolging rechterlijke toetsing van de kwaliteit van het opsporingsproces ontbreekt. Doet die situatie zich voor dan hebben gelaedeerden op grond van een schade- of onrechtmatige daad procedures toegang tot de civiele rechter.

Gezien alle onduidelijkheden en wrijvingspunten rond de forensisch accountant ligt de oplossing van dit probleem niet primair op de weg van de wetgever maar op de weg van de belangenorganisaties. De wetgever heeft op dat punt een duidelijke keuze gemaakt door in de WTA geen ruimte te maken voor forensische accountancy en in de Memorie van toelichting bij dat wetsvoorstel forensische accountancy te plaatsen in domein D, dat niet exclusief behoort tot de activiteiten van de accountant. Het NIVRA lijkt een belangrijke stap met betrekking tot de nadere positionering van de forensisch accountant gezet met de richtlijn inzake persoonsgebonden onderzoeken, die ik in paragraaf 6 heb besproken, maar deze richtlijn bewerkstelligt uiteindelijk het tegengestelde van wat ze beoogt. De richtlijn maakt duidelijk dat forensische accountancy zoals verstaan in die richtlijn niet kan worden beschouwd als een vorm van accountancy, dan wel behorend tot de (maatschappelijke) functie van accountant.

---

van een handhavingtekort. Op 6 van die terreinen wordt als een van de oorzaken aangegeven de slechte kwaliteit van de wettelijke regelgeving: onduidelijk, ondoorzichtig en complex.

Deel III: Bevindingen uit andere bronnen met betrekking tot de juridische positie van forensisch accountants.

In de voorgaande hoofdstukken heb ik verslag gedaan van het onderzoek naar de juridische positie van accountants in Nederland in formeel en in materieel juridische zin door de wet- en regelgeving de beroepsgroep betreffend aan een rechtsvergelijkend onderzoek te onderwerpen. Bij deze stand van het onderzoek luidt het voorlopig antwoord op de onderzoeksvraag dat de formeel juridische positie van de Nederlandse accountant wordt geborgd door de WRA, in die zin dat is bepaald wie accountant kan zijn, maar niet wat het zijn van accountant inhoudt, en Boek 2 BW, de kerntaak van de accountant, de controle van de jaarrekening betreffend. De materieel juridische positie van de accountant in Nederland wordt geborgd door de GBR, die regels inhouden met betrekking tot het optreden van accountants in verschillende posities met betrekking tot de uitoefening van zijn taken. De juridische positie van accountants, in formele zowel als materiële zin, is geen statisch gegeven, maar is voortdurend in ontwikkeling. Sterke impulsen werden en worden gevormd door de Europese regelgeving in de vorm van verordeningen en richtlijnen die vanaf midden jaren '60 van de vorige eeuw sturend zijn geweest voor de ontwikkeling van wet- en regelgeving op het gebied van accountancy in Nederland. Uit het onderzoek naar de juridische positie van accountants aan het hand van rechtspraak waarin accountants betrokken waren blijkt dat de tuchtrechter strikt toetst aan de normen die zijn neergelegd in de WRA en de GBR. Op die manier wordt de accountant zeer strak aan de voor hem geldende beroepsnormen gehouden. Hoewel accountants ook buiten het tuchtrecht in juridische zin kunnen worden aangesproken, in civiele dan wel in strafrechtelijke procedures, zijn er nauwelijks zaken bekend waarin dat is gebeurd. Recent[573] heeft het OM een verzoek van Sobi om Deloitte strafrechtelijk te vervolgen vanwege de rol die deze accountant zou hebben gespeeld in de affaire Ahold afgewezen. Tegen deze afwijzing heeft Sobi een artikel 12 Sv procedure bij het Hof in Amsterdam ingesteld. De juridische positie van forensisch accountants is niet eenvoudig van aard. In formeel juridische zin bestaan forensisch accountants niet. In materieel juridische zin is er sprake van een begin van bestaan. In de tuchtrechtspraak is de forensisch accountant van een non existente factor tot een existente factor geworden. Het NIVRA heeft met de gedragsrichtlijn persoonsgebonden onderzoeken gedragsnormen voor forensisch accountants willen vastleggen. Merkwaardig genoeg is het juist deze richtlijn waaruit duidelijk blijkt dat forensisch accountants in feite geen accountants zijn. Het uitvoeren van persoonsgebonden onderzoeken ligt te ver van de kerntaak van de accountant af. Dergelijke onderzoeken zijn eerder te duiden als een vorm van particuliere recherche.

573. Financiële Telegraaf 27 juli 2004.

Uit het voorgaande onderzoek is ook gebleken dat vanaf haar ontstaan de beroepsgroep met een aantal problemen en vragen heeft geworsteld die tot heden nog niet afdoende beantwoord en/of opgelost zijn. Het gaat dan om het agencyprobleem, de vertrouwensleer, de verwachtingskloof en vragen met betrekking tot de onafhankelijkheid van de accountant en de partij voor of ten behoeve van wie de accountant zijn wettelijke controletaak uitvoert.

De vraag die ik in deze paragraaf wil beantwoorden is of de hierboven weergegeven bevindingen kunnen worden bevestigd, ontkend of nader genuanceerd uit andere dan de reeds geraadpleegde bronnen.

In de bij de WRA behorende wijzigingswet is de bepaling opgenomen, dat de minister van economische zaken binnen 6 jaar en 6 maanden na het in werking treden van de wet een evaluatie over het functioneren van de wet aan de Staten Generaal moet doen toekomen. Aan die bepaling is door de regering voldaan. Deze evaluatie staat echter niet alleen. Eerder is in het kader van het MDW[574] traject een onderzoek uitgevoerd naar het functioneren van de WRA. Na afronding van de regeringsevaluatie heeft zich een ander onderzoeksproces afgespeeld waarin vragen aan de orde zijn gekomen betreffende het functioneren van accountants. De Parlementaire Enquêtecommissie Bouwnijverheid (PEBn) heeft in haar onderzoek naar fraude in de bouwnijverheid de rol en het functioneren van accountants in die sector onderzocht en is tot een aantal bevindingen gekomen. In vrij korte tijd is zodoende de wet- en regelgeving, één beroepsgroep betreffend, als ook het functioneren van die beroepsgroep, vanuit drie verschillende invalshoeken onderwerp geweest van onderzoek, waarbij de accenten die per invalshoek werden gelegd verschillend waren.

In opdracht van het NIVRA heeft het MARC een drietal onderzoeken uitgevoerd die betrekking hebben op de rol van accountants bij het ontdekken van fraude en de verwachtingen die ten aanzien daarvan in geledingen van het maatschappelijk verkeer bestaan.

Hoewel niet van Nederlandse origine zijn de uitkomsten van het door de SEC uitgevoerde onderzoek naar de rol van accountants in zaken waarin de SEC heeft ingegrepen van belang voor de Nederlandse situatie en de opvattingen die leven over accountants en fraude.

4.21. Het MDW-rapport[575] accountancy. [576]

MDW staat voor Marktwerking, Deregulering en Wetgevingskwaliteit. MDW is een operatie die is aangevangen onder het eerste kabinet Kok. De operatie had tot doel te komen tot het

---

574. Marktwerking, Deregulering en Wetgevingskwaliteit.

575. Kamerstukken II, 1996/97, 24036, nr. 55.

576. De indruk kan ontstaan de het MDW-project zich niet verhoudt met de in 1993 aangekondigde evaluatie van de WRA. De werkgroep heeft de volgende visie op de samenloop van beide processen:

> "De opdracht is beperkt in die zin dat de MDW-werkgroep rekening moet houden met hetgeen tijdens de totstandkoming van de WRA en de Wet AA in 1993 is afgesproken over een evaluatie van de accountantswetgeving in 1999. De implementatie van EG-richtlijnen en de stroomlijning van de accountantsberoepen zullen daarom in dit rapport geen centrale punten van discussie vormen. In elk geval is uitgesloten het ter

verminderen van belastende/onnodige wetgeving, het versterken van marktwerking en het verbeteren van de kwaliteit van wet- en regelgeving.

Dit kabinet heeft de werkgroep accountancy voor haar werkzaamheden drie richtingbepalende vragen meegegeven. Deze zijn te herleiden uit de startnotitie accountants.[577]

- Is het, vanuit het oogpunt van het bevorderen van marktwerking, van belang de verplichte inschakeling van accountants, voor zover deze thans is vastgelegd in diverse regelingen, voor zover niet rechtstreeks voortvloeiend uit EG-regelgeving, te handhaven, of kan hierin op andere wijze worden voorzien (waaronder begrepen inschakeling van andere beroepsbeoefenaren)?
- In hoeverre stemmen de taken en regelgevende bevoegdheden van NIVRA en NOvAA[578] overeen met de opvatting, dat de reikwijdte van de regelgevende bevoegdheid van PBO's nadrukkelijk dient te zijn afgebakend en gelimiteerd?
- Is in de dienstverlening die op commerciële basis door accountants wordt aangeboden in combinatie met de wettelijke taakuitoefening voldoende marktwerking gegarandeerd?

Ten aanzien van de eerste vraag is de werkgroep van oordeel, dat de verklaring omtrent de getrouwheid van een financiële verantwoording (2:393 BW) voorbehouden dient te blijven aan een RA of een certificeringbevoegde AA. Ten aanzien van de tweede vraag komt de werkgroep tot het standpunt dat op korte termijn de publiekrechtelijke status van NIVRA en NOvAA gehandhaafd dient te worden, maar dat op lange termijn gestreefd dient te worden naar één Zelfstandig Bestuursorgaan (ZBO) waarbinnen de inbreng van de beroepsgroepen gewaarborgd is.[579]

Wat betreft de combinatie van wettelijke taakuitoefening van accountants en adviserende dienstverlening is het standpunt van de werkgroep dat een absolute scheiding van beide activiteiten noodzakelijk is, wil de onafhankelijkheid van de accountant als certificerend accountant worden gegarandeerd. Samenwerking tussen accountants en andere beroepsbeoefenaren is mogelijk zolang onafhankelijkheid en onpartijdigheid niet onder druk komen te staan.

Het kabinet neemt de visie met betrekking tot de beroepsorganisaties op korte termijn over, maar ten aanzien van de absolute scheiding van controle en advies neemt het kabinet een afwachtend standpunt in:

---

discussie stellen van de wettelijke taken van de accountant voor zover deze bij of krachtens de relevante EG-regelgeving zijn vastgelegd."
MDW rapport accountancy, 1997, p.4.

577. MDW rapport accountancy, 1997, p.3.

578. Deze vraag is geformuleerd aan de hand van een in het kader van dit project door de MDW-werkgroep Cohen, Domeinmonopolie Advocatuur, vastgelegde uitgangspunten. De verordenende bevoegdheid van PBO's dient uitdrukkelijk te worden gelimiteerd.
MDW rapport accountancy, 1997, p.4.

579. Dit standpunt houdt een radicale breuk in met de bestaande praktijk. Het NIVRA en NOvAA als PBO zijn de vertegenwoordiging van de beroepsgroep, privaat en publiek vallen in deze organisaties één op één samen. In één ZBO, waarin het belang van de beroepsgroep is gegarandeerd, prevaleert het publieke belang.

> "Het kabinet is van mening dat de principiële aanbeveling om te komen tot scheiding van controle en advies bij werkzaamheden van externe accountants verstrekkende consequenties heeft. Daarvan moeten de voor- en nadelen goed worden afgewogen. Zoals de werkgroep aanbeveelt is het dan ook verstandig een in gang gezette internationale studie naar onafhankelijkheid af te wachten."[580]

4.22. De regeringsevaluatie van de WRA.

Voorafgaand aan de evaluatie van de WRA heeft de Minister van Economische zaken aan Berenschot de opdracht verleend het functioneren van de accountantswetgeving vanaf 1993 in beeld te brengen, welke opdracht heeft geresulteerd in een nota met de titel: "Evaluatie accountantswetgeving, koepelnotitie". De doelstelling van dit onderzoek luidde:

> "Het in beeld brengen van de (wettelijke) taakopvatting en –uitoefening van de beroepsorganisaties, examenbureaus, raden van tucht en van het curatorium, hun onderlinge verhoudingen, alsmede de wijze waarop deze taakuitoefening zich verhoudt tot de praktijk van de beroepsuitoefening en de verwachtingen en ervaringen van de afnemers in brede zin".[581]

Samengevat luiden de conclusies van de door de Berenschot uitgevoerde analyses dat:

- de accountant veel verschijningsvormen kent en dat afnemers daarvan niet op de hoogte zijn, noch van de achterliggende regelgeving,
- de deskundigheid van de accountant niet voldoende toekomstbestendig geborgd is,
- het werkterrein van de accountant sterk in beweging is waarbij het *niet mogelijk* (curs. HdG) is alle ontwikkelingen en toepassingen die daaruit voortvloeien op voorhand in één wettelijke regeling te vangen,
- de combinatie van toezicht en belangenbehartiging binnen één beroepsorganisatie als concept niet langer houdbaar is,
- de politieke discussie over de onwenselijkheid van de combinatie van controle- en adviesactiviteiten verder gaat dan de resultaten van dit onderzoek rechtvaardigen.

De door de onderzoeksgroep Berenschot uitgebrachte aanbevelingen luiden samengevat:

- expliciteer de positie van de certificerend accountant door het toezicht extern te organiseren,
- draag zorg voor een verdere borging van de deskundigheid van de certificerend accountant, door de collegiale toetsing uit te breiden en te versterken én de permanente educatie te versterken,
- vergroot de herkenbaarheid van de certificerend accountant door het invoeren van een speciale titel waaraan vooral deskundigheidseisen worden verbonden.

---

580. Kamerstukken II, 1996/97, nr. 24036, nr. 55, p.3.

581. Eiff e.a., 2000, p.1.

Op 13 november 2001[582] biedt de minister van economische zaken aan de Tweede Kamer het kabinetsstandpunt inzake de evaluatie accountantswetgeving aan.[583] Het kabinet neemt het standpunt in dat actuele ontwikkelingen in het accountantsberoep, zoals bijvoorbeeld de opkomst van de forensische accountancy, vragen om een duidelijke visie op de publieke rol van accountants in het maatschappelijke leven. Met de aanbieding van het evaluatierapport kondigt het kabinet ook een breed pakket aan van maatregelen om de borging van de deskundigheid, onafhankelijkheid en herkenbaarheid van certificeringbevoegde accountants in de toekomst zeker te blijven stellen. Het uitgangspunt is daarbij dat:

> ”de effectiviteit van wet- en regelgeving voor accountants afgemeten dient te worden aan de mate waarin deze bijdraagt aan de borging van publieke belangen”.[584] Het publieke belang dat het stellen van regels aan accountants rechtvaardigt, is dat het maatschappelijk verkeer moet kunnen vertrouwen op de betrouwbaarheid van verklaringen bij verantwoordingen.”

Het kabinet stelt een aantal maatregelen voor om de borging van het publieke belang van een betrouwbare accountantsverklaring te verstevigen. Die maatregelen zijn te onderscheiden in twee categorieën. De eerste is gericht op verbetering van de kwaliteit van de beroepsgroep zelf en beoogt te voorzien in een wettelijke basis voor certificeringbevoegde accountants. Daarbij is regelgeving voorzien met betrekking tot permanente educatie, onpartijdigheid en onafhankelijkheid, collegiale toetsing en het gebruik van de functieaanduiding. De tweede is gericht op het verstevigen van het toezicht op accountants. Dat toezicht zal worden uitgeoefend door een nog in het leven te roepen zelfstandig bestuursorgaan. Dit orgaan zal verantwoordelijk zijn voor de uitvoering van en het toezicht op de naleving van wet- en regelgeving voor de certificeringbevoegde accountants.[585]

De GBR, die thans onafhankelijkheid en onpartijdigheid van de accountants moeten waarborgen zijn te abstract en verschaffen onvoldoende duidelijkheid voor het maatschappelijk verkeer. De wijze waarop en de mate waarin deze regels worden nageleefd is moeilijk controleerbaar.

Hoewel het kabinet de onafhankelijkheid van de accountant hoog in het vaandel heeft, leidt dit toch niet tot het standpunt dat er een strikte scheiding zou behoren te bestaan tussen

582. Kamerstukken II, 2001/02, 28090, nr. 1.

583. In het kader van de bespreking van de resultaten van dit evaluatieproces ga ik uit van de samenvatting die bij het aan de Tweede Kamer gestuurde rapport is gevoegd.

584. Onder publiek belang wordt volgens de toelichting op pagina 6 in de terminologie van de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid verstaan

> “die belangen waarvoor de overheid een eindverantwoordelijkheid op zich heeft genomen omdat de behartiging van die belangen anders onvoldoende tot zijn recht komt.”

Kamerstukken II, 2001/02, 28090, nr.1, p. 4.

585. Hierbij verdient opmerking dat een deel van dat toezicht al is toegewezen aan de bestaande toezichthouders, DNB, AFM en PVK op grond van de opname van bepalingen teneinde het bedrijfseconomisch toezicht te versterken in de Wet toezicht verzekeringsbedrijf 1993, de Wet toezicht natura-uitvaart-verzekeringsbedrijf, de Wet toezicht effectenverkeer, de Wet toezicht kredietwezen en de Wet toezicht beleggingsinstellingen. Kamerstukken II, 1995/96, 24600, nr. 1 - 5.

controle en advisering. Alleen dan is een combinatie van controle en advies niet toegestaan als "het risico van afhankelijkheid te groot is."[586] Naar het oordeel van het kabinet is van een combinatie van belangenvertegenwoordiging en toezicht, ondergebracht bij één beroepsorganisatie, gebleken dat er onvoldoende aandacht is voor het toezichtaspect. Daarom opteert het kabinet voor een ZBO, die niet in hiërarchische verhouding tot de minister staat, waarbinnen het toezicht op de naleving van de beroepsregels is ondergebracht. De regering is er geen voorstander van dit toezicht bij de AFM, onder te brengen. Het door de Europese Commissie gehanteerde begrip "public interest entity" heeft Nederland verstaan als alle rechtspersonen die naar Nederlandse wetgeving verplicht zijn hun jaarrekening te laten controleren. In tweede termijn geeft de minister als standpunt van de regering weer, dat de nog in het leven te roepen ZBO min of meer als openbaar aanklager zal gaan functioneren en onderzoek zal gaan doen naar misstanden.[587]

De Tweede Kamer stemt op hoofdlijnen in met het regeringsstandpunt. De noodzaak tot wijziging van de WRA wordt erkend, maar bij de diepgaandheid van de wijziging bestaan twijfels. Ook bij de noodzaak tot het in het leven roepen van een ZBO worden vragen gesteld. De door de regering voorgestelde maatregelen zouden beperkt moeten worden tot die situaties waarin een accountant optreedt als certificerend accountant. De Kamer uit sterke twijfels bij de versmalling van de wettelijke basis van het accountantsberoep tot de wettelijke controles door de certificerend accountant.

4.23. De Bevindingen van de Parlementaire Enquête Bouwnijverheid (PEBn).

Op 12 december 2002 is het rapport "De bouw uit de schaduw"[588], het eindrapport van de parlementaire enquêtecommissie bouwnijverheid[589] gepubliceerd. In het eindrapport is aandacht besteed aan de rol die accountants hebben gespeeld bij de door de commissie geconsta-

586. Idem, p. 9.

587. Dit standpunt is zonder meer interessant te noemen, gelet op hetgeen op dit punt door de PEBn is bevonden.

> "Inzake de door de enquêtecommissie onderzochte feiten is het de vraag, in hoeverre het zelfreinigend vermogen binnen het accountantsberoep zijn werk doet. Het beleid van de accountantsorganisaties, waaronder de beroepsorganisaties, is er niet op gericht om een « opsporings- en vervolgingsbeleid» te voeren als het gaat om mogelijke misstanden. Gedachten om in de nabije toekomst tot een soort «openbaar aanklager» voor het accountantsberoep te komen spreken de enquêtecommissie dan ook zeer aan. Deze zou zich niet moeten beperken tot onderzoek op verslaggevingtechnische aspecten ten aanzien van accountants en beursgenoteerde ondernemingen. Een dergelijk openbaar aanklager zou een onderzoeksbureau dienen te krijgen met zelfstandige onderzoeksbevoegdheden. Waaronder een inzagerecht in accountantsdossiers. Hij zou daarnaast de mogelijkheid kunnen krijgen een vooronderzoek te doen als het gaat om tuchtklachten. Op instigatie van de beroepsorganisatie, klagers of eigenstandig."

Parlementaire enquête bouwnijverheid, 2002, p.161.

588. Parlementaire enquête bouwnijverheid, 2002.

589. Opvallend is dat de resultaten van deze Parlementaire Enquête als ook de Enquête zelf steevast worden aangeduid als de Parlementaire enquête bouwfraude. Een goed voorbeeld van trial by media, nog lang voordat

teerde fraude binnen de bouwnijverheid. De commissie stelt vast, dat als gevolg van een groot aantal financiële schandalen een negatief beeld rond het accountantsberoep is ontstaan. De afgelopen jaren is de accountant steeds verder afgedwaald van zijn oorspronkelijke taak en feitelijke functie, het controleren van de jaarrekening. Allerhande vormen van dienstverlening op commerciële basis zoals de controle van het maatschappelijk jaarverslag, het bewaken van bedrijfsethische processen en niet op de laatste plaats forensische accountancy hebben de accountantsmarkt diffuus gemaakt. Naar het oordeel van de commissie zetten de commerciële nevenactiviteit van accountants grote druk op twee pijlers van het beroep: onafhankelijkheid en onpartijdigheid.

De verwachtingen van het maatschappelijk verkeer met betrekking tot de accountant dienen goed in kaart te worden gebracht. De beroepsgroep dient na te gaan welke verwachtingen op basis van de wet als reëel dienen te worden beschouwd. Zeker waar het gaat om het ontdekken van fraude zijn de maatschappelijke verwachtingen onredelijk hoog gespannen.

> “een verwijt in de richting van het accountantsberoep is niet gelegen in het feit dat accountants de onregelmatigheden van fraude niet hebben ontdekt tijdens hun controle van de jaarrekening. Zij die dat wel doen hebben een te hoge en daarmee onredelijke verwachting van de accountant. Het systeem van egalisatiefondsen en valse facturen zit daarvoor te vernuftig in elkaar.”[590]

Wat de accountants volgens de commissie verweten kan worden, is collectieve afwezigheid en passiviteit bij het bewaken en controleren van de sector toen zich zware veranderingen in de regelgeving voordeden. Diezelfde passiviteit trad op toen accountants tegen aanwijzingen van onregelmatigheden opliepen. Binnen de beroepsgroep wordt de ernst van fraude gekoppeld aan de materialiteit ervan. De enquêtecommissie oordeelt daar echter anders over, namelijk dat:

> “ongeacht het « materialiteitsvraagstuk» de accountant bij aanwijzingen van fraude nader onderzoek dient te doen.”[591]

De commissie heeft weinig waardering voor het optreden van forensische accountants en spreekt als haar oordeel uit dat het

> “ongepast en ongewenst is dat de private forensische accountant zich begeeft op het pad van onderzoeken die primair door de overheid uitgevoerd zouden moeten worden.” [592]

De commissie verwijt de overheid op dit punt laksheid. Veel te makkelijk werd in een groot aantal gevallen beroep gedaan op forensisch accountants. Naar het oordeel van de commissie

de commissie met haar onderzoek was begonnen en haar bevindingen openbaar had gemaakt stond in de media vast dat het ging om fraude in de bouw.

590. PEBn, 2002, p. 160.

591. Idem, p. 161. De vraag is daarbij echter wel of een accountant bij de huidige stand van zijn opleiding daartoe geëquipeerd is.

592. Idem, p. 162. Het is echter niet duidelijk waar de Commissie de grens legt tussen wat accountants bij het constateren van fraude wel mogen en wat forensisch accountants onder diezelfde omstandigheden niet zouden mogen.

dient te worden bezien in hoeverre het optreden van forensisch accountants wettelijke inbedding behoeft. In feite gaat het om een vorm van private opsporing die geregeld zou kunnen worden in de wet op de particuliere beveiligingsorganisaties en recherchebureaus (WPBR). Daar doet niet aan af dat veel grote accountantskantoren de aanduiding forensisch steeds meer laten vallen voor andere benamingen, terwijl de activiteiten onverminderd voortgang vinden.

De commissie is kritisch over de verhouding tussen de overheid en de beroepsorganisaties. Zij bepleit een grotere afstand tussen beiden.

De PEBn is niet de eerste parlementaire enquêtecommissie waarin accountants ter sprake zijn gekomen. Ook bij de enquêtecommissie inzake opsporing, de commissie van Traa, heeft aandacht aan accountants besteed. Volgens deze commissie zouden accountants in zeven gevallen betrokken zijn bij het afdekken van zwart geldcircuits, het geven van adviezen in witwasconstructies of valsheid in geschrift. Die betrokkenheid zou vooral voorkomen in het voortraject waarin advies wordt gegeven over constructies.[593]

4.24. Vergelijking van de bevindingen van het MDW onderzoek, de regeringsevaluatie en het rapport De bouw uit de schaduw.

Zoals opgemerkt is het functioneren van accountants en de op die beroepsgroep betrekking hebbende wet- en regelgeving in korte tijd vanuit drie invalshoeken geëvalueerd. De aanbevelingen uit die evaluaties houden puntsgewijs in:

MDW:
- wettelijke controles blijven voorbehouden aan RA's of certificeringbevoegd AA's,
- toezicht op het functioneren van accountants door een ZBO,
- absolute scheiding van controle- en adviestaken.

Regering:
- wettelijke verankering van de titel certificeringbevoegd accountant,
- wettelijk verankerd toezicht door een ZBO,
- in de wet vastgelegde onafhankelijkheidstoets,
- wettelijk vastgelegde onafhankelijkheid en onpartijdigheid,
- een verbod op het samengaan van controle en het opmaken van de jaarrekening en het controleren van de jaarrekening en het verzorgen van de financiële administratie bij éénzelfde controlecliënt door dezelfde accountantsorganisatie.

PEBn:
- onafhankelijkheid en onpartijdigheid staan als gevolg van commerciële activiteiten onder druk,

593. Inzake opsporing, 1996, p.56.

- dichten van de verwachtingskloof, waarbij het initiatief moet uitgaan van de beroepsgroep,
- bijstellen van de maatschappelijke verwachtingen rond het functioneren van accountants, zeker waar het gaat om het vaststellen van fraude,
- geen samengaan van forensische activiteiten met het 'gewone' werk van accountants,
- onderzoek naar de wenselijkheid van wettelijke inbedding van forensische activiteiten.

De hiervoor besproken evaluaties van de accountancy in Nederland die onafhankelijk van de beroepsgroep zijn uitgevoerd, roepen een aantal vragen op die direct raken aan de juridische positie van de accountant. Een eerste vraag betreft de mate waarin de huidige wet- en regelgeving nog voldoet aan de maatschappelijke ontwikkelingen. Een tweede vraag betreft de mate waarin de Nederlandse accountant bij de huidige stand van zaken nog onafhankelijk is van zijn opdrachtgever. Een derde vraag betreft de verwachtingen die in de samenleving bestaan rond het functioneren van accountants. Een thema dat deze drie vragen als basis bindt is het beeld dat in de samenleving bestaat met betrekking tot de accountant en het beeld dat bij accountants bestaat met betrekking tot hun positie en hun functioneren in de samenleving en de mate waarin deze beelden overeenstemmen. Maatschappelijk gezien is het antwoord op deze vragen gegeven in de hiervoor besproken evaluaties. Vanuit de accountancy ligt een antwoord op deze vragen in de vertrouwensleer. Waar (maatschappelijk) verwachtingsbeeld en het functiebeeld aan de orde zijn, dient gekeken te worden naar het verschil tussen die beelden dat beschreven is als de verwachtingskloof. Vertrouwensleer en verwachtingskloof zijn niet strikt juridisch bepalend, maar het zijn leerstukken die wel de basis vormen van formeel en materieel juridisch bepalende regelgeving de accountant betreffend.

4.25. Naleving van de verordening fraudemelding.

Dit onderzoek heb ik reeds besproken in Hoofdstuk 1, 3.6.1. Ik verwijs naar hetgeen ik daar met betrekking tot dit onderzoek heb opgemerkt.

4.26. Onderzoek naar het besluitvormingsproces van accountants bij onderzoek naar fraude bij klanten.

Dit door het Marc in opdracht van het NIVRA en NovAA uitgevoerde onderzoek is het tweede deel van het onderzoek naar de naleving van de Verordening op de Fraudemelding.[594] Het eerste deel van dit onderzoek heb ik besproken paragraaf 1.3.6.1.

In het onderzoek naar het besluitvormingsproces hebben de volgende onderzoeksvragen als uitgangspunt gediend:

- in welke mate zijn accountants in staat om fraude te constateren?

594. Financiële Telegraaf, 8 oktober 2005.

- wat is de mate van consensus onder accountants ten aanzien van het besluitvormingsproces bij onderzoek naar fraude?
- in hoeverre worden fraudegevallen afgewikkeld conform de Verordening Fraudemelding?
- in hoeverre zijn accountants bekend met de verordening fraudemelding?
- in hoeverre plegen accountants vaktechnisch overleg bij fraudegevallen?[595]

Ten behoeve van dit onderzoek dienden 528 accountants in verschillende scenario's de kans op fraude in te schatten en de afwikkeling van fraude aan te geven.

Met betrekking tot het constateren van fraude is binnen de onderzoekssetting gebleken dat, waar het materiële fraude betreft, in ongeveer 60% van de gevallen een juiste inschatting werd gemaakt. Waar het niet-materiële fraude betreft maakten de accountants in 85% van de gevallen een juiste inschatting. Uit het onderzoek is gebleken dat gemiddeld ruim 70% van de fraudegevallen wordt gemeld bij het toezichthoudend orgaan. Bijna 30% van de wel te melden fraudes wordt niet gemeld. Volgens de onderzoekers duidt dit op een gebrek aan parate kennis bij accountants van de omstandigheden waaronder fraude moet worden gemeld. Met betrekking tot het melden van fraude aan het Centraal meldpunt is gebleken dat door 56% van de respondenten wordt gemeld, terwijl 44% van de respondenten dit niet deed. Qua parate kennis van de Verordening blijkt dat door accountants een derde deel van de verordening niet wordt beheerst. Gemiddeld 60% van de accountants uit de onderzoeksgroep besluit in het geval van geconstateerde fraude tot vaktechnische consultatie. In zijn algemeenheid rechtvaardigt dit onderzoek de conclusie dat accountants over te weinig parate kennis beschikken met betrekking tot de Verordening fraudemelding. Dit impliceert echter niet dat zij daardoor minder in staat zouden zijn een juiste inschatting te maken van fraudesituaties. De onderzoekers bevelen aan in de vorm van permanente educatie kennis ten aanzien van fraude te implementeren, maar zeker ook om in gevallen waarin fraude wordt geconstateerd of vermoed, vaktechnische consultatie te doen plaatsvinden.[596]

4.27. Onderzoek naar de verwachtingen van geledingen van het maatschappelijk verkeer ten aanzien van de rol van accountants bij het vinden en rapporteren van fraude bij klanten.

Dit door het Marc[597] in opdracht van het NIVRA en NOvAA uitgevoerde onderzoek is het derde deel van het onderzoek naar de naleving van de Verordening op de Fraudemelding.[598] In het derde deel van dit onderzoek wordt een vergelijking gemaakt tussen opvattingen die binnen het maatschappelijk verkeer leven ten aanzien van de rol van accountants met betrekking

595. Hassink, Meuwissen, 2005, p. 5
596. Hassink, Meuwissen, 2005, p
597. Hassink,Meuwissen, 2005 b.
598. Financiële Telegraaf, 8 oktober 2005.

tot fraude, het ontdekken daarvan en de opvattingen die daarover onder accountants leven. In dit onderzoek hebben de volgende onderzoeksvragen als uitgangspunt gediend [599]:

- hoe definiëren de geledingen en accountants fraude en zijn er verschillen tussen accountants en geledingen en tussen de geledingen onderling?
- welke zijn de meningen van de geledingen en accountants met betrekking tot de verantwoordelijkheid van de accountant voor het vinden van fraude en zijn er verschillen tussen accountants en geledingen en tussen de geledingen onderling?
- welke zijn de meningen van de geledingen en accountants met betrekking tot de verantwoordelijkheden van de accountant voor het uitvoeren van vervolgonderzoek en zijn er verschillen tussen accountants en geledingen en tussen de geledingen onderling?
- welke zijn de meningen van de geledingen en accountants met betrekking tot het rapporteren van fraude aan toezichthoudende organen en derden (overheid en het maatschappelijk verkeer) en zijn er verschillen tussen accountants en geledingen en tussen de geledingen onderling?
- welke zijn de meningen van de geledingen en accountants met betrekking tot het aandringen op redres door de accountant of het defungeren van de accountant bij de constatering van fraude en zijn er verschillen tussen accountants en geledingen en tussen de geledingen onderling?

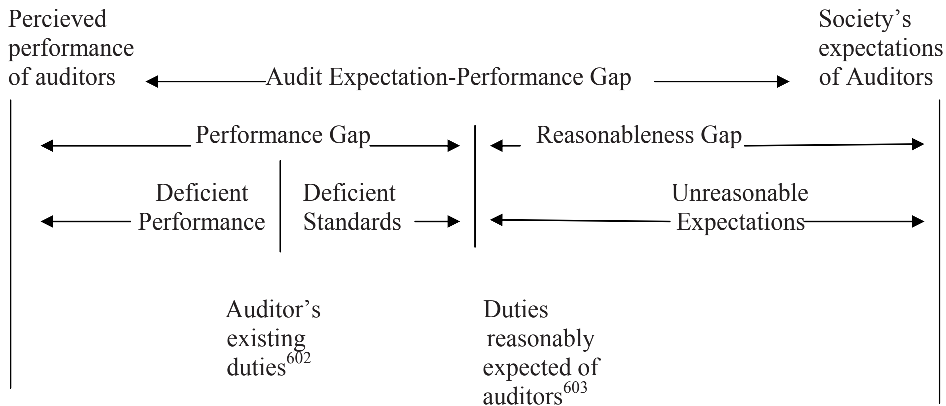
In het onderzoek zijn vijf geledingen van het maatschappelijk verkeer betrokken: CFO's, controllers, commissarissen, belastinginspecteur en bankiers.[600] Dit onderzoek richt zich op de verwachtingskloof met betrekking tot de verantwoordelijkheid van accountants voor het vinden van én het rapporteren van fraude. Bij dit onderzoek is gebruik gemaakt van het model van de verwachtingskloof zoals dat is ontwikkeld door Porter.[601]

---

599. Hassink, Meuwissen, 2005b, p.6.

600. De vraag die hierbij gesteld kan worden of deze vijf geledingen als representatief voor het maatschappelijk verkeer kunnen worden beschouwd.

601. Hassink, Meuwissen 2005b, p.14, Porter, 1993



Porter onderscheidt drie aspecten aan de verwachtingskloof:
De deficient pereformance gap betreft het verschil tussen de percepties van accountants en die van het maatschappelijk verkeer over de kwaliteit van de uitvoering van bestaande taken.
De deficient standards gap betreft de kloof tussen de in de vigerende regels gedefinieerde rol van accountants en de door het maatschappelijk verkeer gewenste rol van accountants, voor zover deze die rol in redelijkheid kunnen spelen.
De unreasonable expectations gap betreft de kloof tussen de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer met betrekking tot de rol van accountants onder bepaalde omstandigheden en de rol die redelijkerwijs van die accountant verwacht mag worden.

De voornaamste bevindingen van het onderzoek, afgezet tegen de drie onderscheiden aspecten van de verwachtingskloof zijn:

Performance gap:

- Het maatschappelijk verkeer vindt dat accountants vervolgonderzoek moeten instellen bij aanwijzingen van niet materiële directiefraude (76%) en werknemersfraude (61%) ook al is uitgesloten dat de gevolgen van die fraude voor de jaarrekening materieel zijn. Accountants hebben een andere visie op die kwestie, directiefraude 52% en werknemersfraude 39%.
- Van de accountants acht 13% zich niet verantwoordelijk voor het melden van fraude in het kader van een wettelijke controle en niet geredresseerde materiële fraude.
- Binnen het maatschappelijk verkeer is ongeveer de helft van oordeel dat de accountant onafhankelijk genoeg is om succesvol te kunnen aandringen op het redresseren van directiefraude.

602. Duties defined by the law and professional promulgations.

603. Duties which are cost-beneficial for auditors to perform.

Standards gap:

- Het maatschappelijk verkeer definieert de materialiteit van fraude in absolute bedragen. Een derde van het maatschappelijk verkeer beschouwt een fraude van € 10.000 als materieel. Van de accountants is 38% van oordeel dat materialiteit een absoluut bedrag is.
- Volgens het maatschappelijk verkeer dienen accountants fraude van niet materieel belang te melden aan de Raad van Commissarissen. (commissarissen 81% en bankiers 86%)
- Fraudes van materieel belang moeten volgens meer dan de helft van het maatschappelijk verkeer aan de overheid worden gerapporteerd.
- Van het maatschappelijk verkeer is driekwart van oordeel dat accountants materiële fraude aan het maatschappelijk verkeer dienen te melden via accountantsverklaringen. Van de accountants deelt 42% dit standpunt.
- Indien een organisatie weigert een fraude van niet-materieel belang te redresseren, dient een accountant volgens 80% van het maatschappelijk verkeer te defungeren. Ruim 70% van de accountants oordeelt gelijkluidend.

Reasonableness gap (unreasonable expectations):

- Het maatschappelijk verkeer acht de accountant verantwoordelijk voor het ontdekken van niet-materiële fraude, ook in het geval van samenspanning.
- Het maatschappelijk verkeer acht de accountant verantwoordelijk voor het ontdekken van materiële fraude indien er sprake is van samenspanning.

De hierboven weergegeven bevindingen afgezet tegen de Verordening Fraudemelding leiden tot de volgende conclusies:

Op een aantal punten, met name waar het gaat om het melden van al dan niet materiële fraude is de verordening bij een deel van de accountants onvoldoende bekend. De Verordening spreekt alleen over fraude van materieel belang zonder daar concreet nadere invulling aan te geven. (een fraude is materieel van aard indien deze van invloed is op de jaarrekening). Zowel waar het de definitie van fraude betreft als het begrip materialiteit in relatie tot fraude zou de Verordening meer duidelijkheid moeten verschaffen.

Een meer algemene conclusie op grond van de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer op het punt van de verantwoordelijkheid van de accountant voor het ontdekken van al dan niet materiële fraude is dat accountants veel beter duidelijk moeten maken waar de grenzen van de controle liggen.

Een vraag die in het kader van dit onderzoek niet aan de orde is gekomen, maar die wel van belang is, betreft de aansprakelijkheid van accountants voor door hem niet ontdekte fraudes. Boertien[604] is van oordeel dat de accountant slechts dan aansprakelijk dient te worden gesteld voor schades die zijn voorgevallen op de terreinen waar de ontdekking van die fraudes had moeten plaatsvinden.

---

604. Boertien, 1962, p.208.

4.28. Groenboek van de Europese Commissie van 24 juli 1996: rol, positie en aansprakelijkheid van de met wettelijke controle belaste accountant in de Europese Unie.

Op 24 juli 1996 wordt door de Europese Commissie een Groenboek over de rol, de positie en de aansprakelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de Europese Unie gepubliceerd. Na uitgebreide consultatierondes heeft dit Groenboek op 15 november 2000 geleid tot een aanbeveling inzake waarborging van de kwaliteit van de wettelijke controle in de Europese Unie.[605] De commissie heeft dit Groenboek uitgebracht om een discussie op gang te brengen over de noodzaak en omvang van nieuwe maatregelen op het niveau van de Unie om de rol, de positie en de aansprakelijkheid van de met wettelijke controle belaste accountant vast te leggen.

De Commissie komt in het Groenboek, samengevat, tot onder meer de volgende bevindingen:

- Hoewel de vierde en achtste richtlijn respectievelijk de verplichte controle van de jaarrekening op Europees niveau en de vereisten waaraan de personen belast met de wettelijke controle van jaarrekeningen moeten voldoen, vastleggen, zijn de richtlijnen op onderdelen te weinig precies, met name waar het gaat om het onafhankelijkheidsvereiste. Als gevolg daarvan zijn verschillen tussen nationale regelingen ontstaan.
- Het ontbreken van definities met betrekking tot de wettelijke controle op Europees niveau werkt de instandhouding en mogelijk ook de vergroting van de verwachtingskloof[606] in de hand.
- Nagegaan dient te worden in hoeverre het wenselijk is richtlijnen voor de jaarverslaggeving op communautair niveau op elkaar af te stemmen.[607]
- Het ontbreekt aan een gemeenschappelijke definitie van onafhankelijkheid. Hoewel het niet voor de hand ligt dat op korte termijn een dergelijke overeenstemming wordt bereikt, zou er al sprake van vooruitgang zijn indien beroepsbeoefenaren in de lidstaten het eens zouden kunnen worden over een aantal grondbeginselen.
- Op Europees niveau ontbreekt het aan een gezamenlijk systeem voor gedragsregels hetgeen belemmerend werkt in het geval van grensoverschrijdende dienstverlening. De Commissie beveelt een onderzoek aan om na te gaan of de gedragsregels van de Internationale federatie van Accountants als basis kunnen dienen voor een stelsel van gedragregels op Unieniveau.
- Wel is vastgelegd dat jaarrekeningen moeten worden gecontroleerd, maar in de verschillende wettelijke regelingen is niet vastgelegd op welke wijze die controles dienen te ge-

605. 2000/257/EG, *PbEG* L 91, 2001.

606. De commissie verstaat onder verwachtingskloof wat het publiek van een wettelijke controle verwacht en de wijze waarop een accountant zijn taakopdracht ziet.

607. Volgens de op 19 juli 2002 gepubliceerde richtlijn 1606/2002 is dit punt inmiddels achterhaald.

schieden. De commissie opteert voor het nader bezien van de controlemethode, maar doet dit het liefst zonder wetgevende maatregelen.

Na een uitgebreide consultatieronden onder lidstaten en andere belanghebbenden is duidelijk geworden dat binnen de EU behoefte bestaat aan één gemeenschappelijk kader voor accountantscontrole. Dat kader zou in principe bereikt moeten worden door de groep van beroepsbeoefenaren zelf op basis van zelfregulering.

Op 15 november 2000 heeft de Commissie haar goedkeuring gehecht aan een aanbeveling waarin opgenomen de minimumvereisten[608] inzake waarborging van de kwaliteit van de wettelijke controle in de Unie. In deze aanbeveling wordt kwaliteitsborging aangemerkt als het belangrijkste instrument waarover accountants beschikken om het publiek ervan te overtuigen, dat hun werkzaamheden voldoen aan de eisen die worden gesteld door de standaarden voor accountantscontrole en de beroepsethiek. Als methoden voor kwaliteitsborging voldoen zowel collegiale toetsing als toezicht.

Mede op grond van het Groenboek heeft de Commissie in het voorjaar van 2002 aanbevelingen gedaan met betrekking tot de onafhankelijkheid van accountants in Europa. Op 1 januari 2003 zijn de nadere voorschriften van het NIVRA aangaande de onafhankelijkheid van accountants in werking getreden.

4.29. Aanbevelingen van de Europese Commissie met betrekking tot de onafhankelijkheid van accountants.[609]

Met deze aanbeveling wil de Commissie een Unie-brede basis leggen van beginselen waarop de onafhankelijkheid van accountants berust. Die onafhankelijkheid is voorwaarde voor het vertrouwen van het publiek in de betrouwbaarheid van externe accountantsverslagen. Tevens is onafhankelijkheid het belangrijkste middel om het publiek ervan te overtuigen dat externe accountants hun werkzaamheden uitvoeren volgens het intergriteits- en objectiviteitsbeginsel. De aanbeveling borduurt voort op hetgeen in de achtste richtlijn, de artikelen 24 – 27, is bepaald met betrekking tot het onafhankelijkheidsvereiste. Zoals gezegd berust deze aanbeveling ook op hetgeen met betrekking tot de onafhankelijkheid van de externe accountant in het Groenboek naar voren werd gebracht. In 1998 is het EU-Comité Accountantscontrole opgericht dat de problematiek van de onafhankelijkheid van externe accountants als prioriteit heeft aangemerkt. Hoewel er nog geen internationaal aanvaarde ethische normen bestaan die de onafhankelijkheid van de accountant regelen en die binnen de Unie als ijkpunt zouden kunnen dienen, beoogt deze aanbeveling met de formulering van een aantal basisbeginselen een zodanig kader te scheppen dat met behulp daarvan externe accountants, regelgevers en

608. 2000/257/EG, *PbEG* L 91, 2001.

609. Aanbeveling van de Commissie van 16 mei 2002. Onafhankelijkheid van de met wettelijke controle belaste accountant in EU: basisbeginselen. *PbEG* 2002, L 191/22.

overige betrokkenen hetzelfde verstaan onder het onafhankelijkheidsvereiste.[610] Bij het uitvoeren van een wettelijke controle dient een externe accountant zowel qua geesteshouding als naar uiterlijke verschijningsvorm onafhankelijk te zijn van de controlecliënt. Hij mag niet overgaan tot een wettelijke controle indien tussen hem en de controlecliënt enigerlei financiele, zakelijke, arbeids- of andere relaties bestaan (waaronder ook begrepen het verlenen van bepaalde niet-controlediensten aan een controlecliënt), die naar het oordeel van een redelijk denkende en terzake kundige derde zijn onafhankelijkheid in het gedrang brengen. Objectiviteit en professionele integriteit dienen als basisbeginselen aan een accountantsverklaring over een jaarrekening ten grondslag te liggen, waarbij objectiviteit als geesteshouding vooraf moeilijk te verifiëren is. De onafhankelijkheid kan bedreigd worden door eigenbelang, zelfcontrole, belangenbehartiging, te grote familiariteit, te verregaand vertrouwen en intimidatie.

4.30. De Sarbanes Oxleywet.

Het Enron-schandaal heeft in Amerika onmiddellijk geleid tot wetgeving, de Sarbanes Oxleywet. Op grond van 'section 704' van deze wet heeft de Securities and Exchange Commission (SEC), de Amerikaanse beurstoezichthouder, een studie verricht naar alle door de Commissie verrichte 'enforcement actions' in de vijf jaar voorafgaand aan het in werking treden van de wet. Doel van deze studie was:

> "to identify areas of issuer financial reporting that are most susceptible to fraud, inappropriate manipulation, or inappropriate earnings management."[611]

In de onderzochte periode heeft de afdeling handhavingonderzoeken 227 onderzoeken uitgevoerd die hebben geleid tot 515 'enforcement actions' op grond van schending van bepalingen met betrekking tot financiële rapportage en openbaarmaking daarvan. Het zou te ver gaan dit hele onderzoek te bespreken, maar de conclusie van deze studie wil ik de lezer niet onthouden, te meer, daar met betrekking tot de rol van de accountant:

> "The Study revealed that the majority of the persons held responsible for the accounting violations were members of issuer senior management. The Study found that 157 of the 227 enforcement matters involved charges against at least one senior manager. In these enforcement matters, charges were brought against 75 Chairmen of the Board, 111 Chief Executive Officers ("CEOs"), 111 presidents, 105 Chief Financial Officers ("CFOs"), 21 Chief Operating Officers ("COOs"), 16 Chief Accounting Officers ("CAOs"), and 27 Vice Presidents ("VPs") of Finance. In addition, the Study determined that the Commission brought charges against 18 auditing firms and 89 individual auditors. *The Study found that*

---

610. In het Groenboek werd dit probleem ook al gesignaleerd; ten tijde van het vatstellen van de Achtste Richtlijn kon met betrekking tot onafhankelijkheid geen akkoord worden bereikt over een gemeenschappelijke definitie.
Groenboek, de rol, de positie en de aansprakelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de Europese Unie, p 21, COM (96) 338 def.

611. SEC, 2003, p.1.

> *violations by auditors were not limited to any particular size of firm, and resulted largely from auditors failing to gain sufficient evidence to support the issuer's accounting, failing to exercise the appropriate level of skepticism in responding to red flags, and failing to maintain independence."612* (curs.HdG)

Met de ondergang van Enron ging ook een accountantsorganisatie van wereldomvang, Anderson, één van de big five, ten onder vanwege zeer nauwe betrokkenheid bij de boekhoudkundige en financiële malversaties bij Enron. Ook deze studie bevestigt niet het onder het publiek levende opvatting over de rol van betrokkenheid van accountants bij fraude bij controleclienten.

4.31. Samenvatting en conclusies.

De evaluatie van de WRA lag besloten in de wetswijziging van 1993. De regering is tot de conclusie gekomen dat de WRA gewijzigd dient te worden opdat de kernfunctie van de accountant beter herkenbaar zou worden in de wettelijk beschermde titel 'certificeringbevoegd accountant', zijn onafhankelijkheid en onpartijdigheid een wettelijke basis zouden krijgen en er een verbod zou komen op het samengaan van de controle op de jaarrekening en andere activiteiten bij éénzelfde controlecliënt. De plannen van de regering hebben tot gevolg dat er een verandering komt in de formeel juridische positie van de accountant. Principes die thans nog van materieel juridische aard zijn, onafhankelijkheid en onpartijdigheid en vallen onder de werking van de GBR worden door de regeringsplannen naar een ander niveau getild.

De bevindingen uit het MDW-traject zouden leiden tot een ander toezichtregime. Een nog in het leven te roepen zelfstandig bestuursorgaan zou te toezichtstaken van NIVRA en NOvAA overnemen en in de wet zou een absoluut verbod op het samengaan van controle- en adviespraktijk moeten worden opgenomen.

De bevindingen van de PEBn laten zien dat het maatschappelijk vertrouwen in de accountant is aangetast, waarbij het bestaan van de verwachtingskloof een grote rol speelt. Het dichten van die kloof is primair een taak van de accountants, waarbij het van groot belang is dat de maatschappelijke verwachtingen rond het functioneren van accountants worden bijgesteld, zeker waar het gaat om het ontdekken van fraude. De commissie ziet ruimte om in ieder geval te onderzoeken of het mogelijk dat reguliere activiteiten samengaan met forensische activiteiten en mogelijk een wettelijke inbedding krijgen.

Op hoofdpunten houden de bevindingen vanuit de drie invalshoeken, evaluatie WRA, MDW en PEBn, het volgende in:

- wettelijke controles blijven voorbehouden aan RA's of certificeringbevoegde AA's,
- absolute scheiding van controle- en adviestaken,
- wettelijke verankering van de titel certificeringbevoegd accountant,
- wettelijk verankerd toezicht door een ZBO,

612. SEC, 2003, p.3.

- in de wet vastgelegde onafhankelijkheidstoets,
- wettelijk vastgelegde onafhankelijkheid en onpartijdigheid,
- een verbod op het samengaan van controle en het opmaken van de jaarrekening en het controleren van de jaarrekening en het verzorgen van de financiële administratie bij éénzelfde controlecliënt door dezelfde accountantsorganisatie,
- onafhankelijkheid en onpartijdigheid staan als gevolg van commerciële activiteiten onder druk,
- dichten van de verwachtingskloof, waarbij het initiatief moet uitgaan van de beroepsgroep,
- bijstellen van de maatschappelijke verwachtingen rond het functioneren van accountants, zeker waar het gaat om het vaststellen van fraude,
- geen samengaan van forensische activiteiten met het 'gewone' werk van accountants,
- onderzoek naar de wenselijkheid van wettelijke inbedding van forensische activiteiten.

Door het MARC is een onderzoek gedaan naar de mate waarin de vordering fraudemelding door accountants wordt nageleefd. In het algemeen functioneert de vordering goed, maar het hapert aan de naleving op het punt van schriftelijke melding van fraude, het teruggegeven van een opdracht bij weigering tot redres en aan melding van fraudezaken bij het landelijk meldpunt. Hoewel niet is vastgesteld dat die hapering grootschalig is, zijn de onderzoekers van oordeel dat het door hen geconstateerde falen door de beroepsorganisaties zeer serieus dient te worden genomen. Uit datzelfde onderzoek is gebleken dat een deel van de accountants over onvoldoende kennis van de verordening beschikt als het gaat om meldingsprocedures en het begrip materialiteit. Met betrekking tot de rol van accountants bij het ontdekken van fraude verwacht het maatschappelijk verkeer veel meer van accountants dan zij kunnen waarmaken. Die verwachtingen kunnen alleen worden getemperd indien de beroepsorganisaties op heldere wijze aan het maatschappelijk verkeer duidelijk maken waar de grenzen van een controle liggen en welke resultaten van een controle verwacht mogen worden.

De Europese Commissie heeft in het Groenboek over de rol, de positie en de aansprakelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de Europese Unie een groot aantal punten aangedragen op grond waarvan de kwaliteitseisen aan de opleiding van de accountant en aan zijn functioneren op Europees niveau beter worden geborgd. Daarnaast streeft het Groenboek maar meer uniformiteit in de regelgeving rond de accountant en naar nieuwe regelgeving met betrekking tot de wijze waarop de controle van de jaarrekening moet worden uitgevoerd, waaronder ook begrepen de verplichting van de gecontroleerden daaraan mee te werken. De van later datum stammende aanbevelingen met betrekking tot de onafhankelijkheid van accountants zijn een nadere uitwerking van hetgeen in het Groenboek met betrekking tot dit punt reeds werd aangezet. Hoewel er nog geen internationaal aanvaarde ethische normen bestaan die de onafhankelijkheid van de accountant regelen en die binnen de Unie als ijkpunt zouden kunnen dienen, beoogt deze aanbeveling om met de formulering van een aantal basisbeginselen een zodanig kader te scheppen dat met behulp daarvan externe accountants, regelgevers en overige betrokkenen hetzelfde verstaan onder

het onafhankelijkheidsvereiste. Het wordt aan de lidstaten overgelaten te komen tot nationale onafhankelijkheidsregels als aanvulling op de EU-beginselen.

Een onderzoek van de SEC naar de rol van accountants in zaken waarin de SEC aanleiding zag tot ingrijpen wegens 'accounting violations' bracht aan het licht dat de rol van accountants daarin zeer beperkt was en dat de verantwoordelijken voor die schendingen deel uitmaakten van het 'senior management'. Waar accountants wel betrokken waren bij deze schendingen sppelde de omvang van de accountantsorganisatie geen rol.

HOOFDSTUK V

De juridische positie van forensisch accountants in Nederland nader bezien.

5.1. Inleiding.

Mijn onderzoek naar de juridische positie van forensisch accountants in Nederland, zoals weergegeven in de voorgaande hoofdstukken, heeft een bijna innerlijk tegenstrijdig beeld opgeleverd. Die positie is formeel wettelijk geborgd in de WRA en de Achtste Richtlijn en materieel rechtelijk in de op deze formele regelgeving gebaseerde uitvoeringsregels zoals onder meer de GBR. Het geheel van deze regelgeving wordt in principe gehandhaafd door de voort deze beroepsgroep geldende tuchtrechtspraak. Deze rechtsgang is echter niet exclusief; accountants kunnen ook civielrechtelijk en strafrechtelijk op hun functioneren worden aangesproken, hoewel dat niet vaak gebeurt. Het hiervoor geschetste beeld van de juridische positie van forensisch accountants is echter niet zo stabiel als het op het eerste gezicht schijnt. De positie van accountants (van een juridische positie is pas sprake bijna meer dan een eeuw na het ontstaan van het beroep) heeft van het ontstaan van het beroep onder maatschappelijke druk gestaan. Vragen met betrekking tot de onafhankelijkheid van de accountant, gelet op zijn positie tussen opdrachtgever en degenen ten behoeve van wie hij uiteindelijk controleert en de (impliciete) invloed van zijn opdrachtgever op zijn werkzaamheden (het agencycontrolerisico)

hebben binnen de beroepsgroep geleid tot het postulaat van de vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer. Dit postulaat is in strijd gebleken met de ontwikkelingen die zich de afgelopen decennia binnen en rond de beroepsgroep hebben voorgedaan. Wereldwijd zijn accountants betrokken geraakt bij financiële schandalen. In hoeverre er sprake is van daadwerkelijke betrokkenheid is tot heden nauwelijks onderzocht. Een onderzoek van de SEC naar de betrokkenheid van accountants bij zaken waarin de SEC daadwerkelijk heeft ingegrepen, heeft aangetoond dat van die betrokkenheid nauwelijks sprake is. Uit in Nederland uitgevoerde onderzoeken is wel gebleken dat de beroepsgroep wat betreft de voor een juiste uitvoering van de kerntaak, de wettelijk voorgeschreven controle van de jaarrekening, vereiste onafhankelijkheid zich in een als ernstig te bestempelen risicogebied bevindt en dat, waar het gaat om het ontdekken van fraude in het kader van controles de beroepsgroep in feite

faalt, zowel wat betreft het ontdekken als het bij ontdekking ervan conform de voorgeschreven procedures melden. Vooral het laatste genoemde aspect versterkt het eerste aspect; accountants zijn zodanig financieel afhankelijk van hun opdrachtgevers dat ze in de uitoefening van hun kerntaak niet als onafhankelijk opererend kunnen worden beschouwd. De Nederlandse wetgever heeft op dit voor het maatschappelijk vertrouwen in de beroepsgroep cruciale punt geen helder standpunt willen innemen door het in het leven roepen van een verbod op het samengaan van de wettelijke controle op de jaarrekening en andere activiteiten bij één controlecliënt. De onder meer door Blokdijk[613] gesignaleerde sterke invloed van de accountantslobby op zowel kabinet als Tweede Kamer doet nog steeds opgeld. Het Openbaar Ministerie heeft geen strafrechtelijk onderzoek willen instellen naar de betrokkenheid van Deloitte en Touche bij de Ahold-affaire en de aankondiging wel een klacht in te dienen bij de RvT heeft nog geen inhoudelijk gevolg gekregen.[614]

Op de eerder genoemde (vermeende) betrokkenheid van accountants bij grote financiële schandalen hebben wetgevers nationaal en internationaal gereageerd met wetgevingsinitiatieven die het beschadigde maatschappelijke imago van de accountant moeten herstellen en bijdragen aan een herwonnen maatschappelijk vertrouwen in de kwaliteit van de werkzaamheden van de accountant. In dit hoofdstuk zal ik onderzoeken welke wetgevingsinitiatieven zijn ondernomen en of deze kunnen worden beschouwd als een adequaat antwoord op de ontwikkelingen in het beroep van accountant gedurende de afgelopen vijftien jaar. Degene die het bij wet voorgeschreven theoretische en praktische curriculum heeft doorlopen, heeft zich een beroep eigen gemaakt en mag zich, na inschrijving in het daartoe in het leven geroepen register, accountant noemen. Daarmee is accountant niets meer dan een beroepsaanduiding die niet de vrijheid schept die bijvoorbeeld de titel meester in de rechten wel schept. Laatstgenoemde kan onder die titel een scala van beroepen uitoefenen terwijl een accountant dat niet kan. Al was dat alleen maar omdat hij volgens de ethiek van zijn beroep altijd gebonden is aan de voor dat beroepgeldende gedrags- en beroepsregels. Aan iemand met een academische titel zoals bijvoorbeeld meester in de rechten worden geen beperkingen vanwege van zijn titel gesteld tot het moment dat hij zich op grond van die titel aansluit bij een bepaalde beroepsgroep, bijvoorbeeld advocatuur, terwijl de accountant, vanaf het moment dat hij accountant wordt, met handen en voeten gebonden is aan de voor zijn beroepsgroep geldende regels. Pogingen om de accountant aan die beperkingen te onttrekken, bij voorbeeld door het leerstuk van de vertrouwenspersoon van het maatschappelijk verkeer, hebben daar in feite geen verandering in gebracht. De schijn dat zulks anders was, is wel lange tijd gewekt, maar uiteindelijk is gebleken dat die schijn slechts schoon was. Ten tijde van het ontstaan van het accountantsberoep bestond slechts bij een exclusieve groep van de samenleving, de zeer welgestelden, behoefte aan controle door een accountant van de ondernemingen waarin zij geld hadden geïnvesteerd. Die groep kan en kon niet als representatief voor de samenleving worden gezien, hoewel daar,

613. Blokdijk 2002

614. Financiële Telegraaf, 21-09-2006, Deloitte wacht nog steeds op tuchtklacht van OM.

gelet bij voorbeeld op de ontwikkeling van het kiesstelsel in Nederland, lange tijd anders over is gedacht. Ondanks sterke sociaal economische veranderingen in de afgelopen eeuw als gevolg waarvan bijvoorbeeld de macht van het kapitaal totaal anders is komen te liggen, is de accountant blijven handelen en optreden als ware het voor de selectieve maatschappelijke groep voor wie hij oorspronkelijk optrad. Naar mijn oordeel ligt in die impliciet verstarde opvatting van de samenleving de bron van veel van de problemen waarmee de accountancy heden ten dage wordt geconfronteerd en dient de vraag of de thans aan de orde zijnde ontwikkeling in wet- en regelgeving een afdoend antwoord geeft op dit verstarde wereldbeeld nadrukkelijk te worden gesteld. Daarbij speelt een rol dat naar de feitelijke (maatschappelijke) positie van de accountant, zoals besproken in het vorige hoofdstuk, nauwelijks onderzoek is gedaan, terwijl de Nederlandse wetgever nog steeds uitgaat van postulaten betreffende de beroepsgroep, die inmiddels aantoonbaar onjuist blijken te zijn.

In dit afsluitende hoofdstuk zal ik eerst de huidige positie van de forensisch accountant in Nederland beschrijven en vervolgens ingaan op een kernproblematiek het beroep betreffend, de onafhankelijkheid van de accountant. Volgens de systematiek die ik ook in hoofdstuk 1 heb gebruikt zal ik onderzoeken of ontwikkelingen in wet- en regelgeving de accountant betreffend, in formele zin op nationaal, Europees en internationaal niveau en in materiële op dezelfde niveaus als een afdoend antwoord kunnen worden beschouwd op de ontwikkelingen die zich de afgelopen decennia binnen de beroepsgroep hebben voorgedaan.

De huidige positie.

5.2. De forensisch accountant beschreven.

Als uitgangspunt voor de hierna volgende beschrijving van de accountant geldt dat het beroep van accountant formeel juridisch is geborgd in Europese regelgeving, de WRA en de WTA. In materieel juridische zin is het beroep van accountant geborgd door onder meer de GBR, de RAC en het Besluit toezicht accountantsorganisaties. Het verschil tussen de formeel en materieel juridische positie laat ik in de navolgende beschrijving los.

Iemand kan als accountant in het accountantsregister worden ingeschreven indien hij voldoet aan het opleidingsvereiste zoals dat is opgenomen in artikel 58 van de WRA. Naast een theoretische opleiding op universitair niveau van enkele jaren moet een accountant drie jaar als accountant werkzaam zijn geweest voordat hij zijn opleiding als afgerond mag beschouwen. Deze vereisten, het opleidingsvereiste en het inschrijvingsvereiste, zijn op Europees niveau vastgelegd in de achtste richtlijn.[615]

In de WRA zijn geen bepalingen opgenomen, waaruit afgeleid kan worden wat de taak van de accountant is en welke werkzaamheden hij ter uitvoering van die taak zou moeten verrichten. In titel 9 boek 2 BW, die betrekking heeft op de jaarrekening en het jaarverslag, de artikelen 360 tot en met 392, wordt nauwkeurig beschreven hoe de jaarrekening van de ondernemingen, die daartoe verplicht zijn, dient te worden ingericht. Onder de jaarrekening wordt verstaan: de balans, de winst- en verliesrekening en de toelichting daarop. Deze artikelen zijn een instructienorm voor de in artikel 360 boek 2 BW opgesomde juridische entiteiten: de coöperatie, de onderlinge waarborgmaatschappij, de naamloze vennootschap en de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid. Afdeling 9 van boek 2 BW heeft als titel "Deskundigenonderzoek" en betreft het onderzoek van de jaarrekening. Deze titel kent slechts één artikel, 393, waarvan het derde lid beschrijft wat onder het deskundigenonderzoek moet worden verstaan:

> "De accountant onderzoekt of de jaarrekening het in artikel 362 lid 1 vereiste inzicht geeft. Hij gaat voorts na, of de jaarrekening aan de bij en krachtens wet gestelde voorschriften voldoet, of het jaarverslag, voor zover hij dat kan beoordelen, overeenkomstig deze titel is opgesteld en met de jaarrekening verenigbaar is, en of de in artikel 392 lid 1, onderdelen b tot en met g vereiste gegevens zijn toegevoegd".

Andere aan de accountant opgedragen wettelijke taken zijn onder meer het toezicht op de waarde van de (semi) inbreng van aandelen (art. 94a – 94c en 204a – 204c boek 2 BW) en het

615. Achtste Richtlijn 84/253 van de Raad van 10 april 1984 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g, van het Verdrag inzake de toelating van personen, belast met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden.

geven van een openbaar oordeel over de redelijkheid van de ruilverhouding van aandelen bij een fusie (art. 328 boek 2 BW) Daarnaast bestaan veel regelingen, bijvoorbeeld subsidieregelingen, waarin is bepaald, dat bij het vaststellen van een verantwoording over het gebruik van die subsidies een accountantsverklaring is vereist. De wetgever heeft ervoor gekozen de invulling van de werkzaamheden die de accountant moet verrichten ter vervulling van zijn wettelijke controletaak niet bij wet te regelen. De artikelen 1 lid 3 WRA gelezen in samenhang met de artikelen 19 en 19a van deze wet maken het mogelijk dat de beroepsorganisatie bij verordening gedrags- en beroepsregels vaststelt voor alle ingeschreven accountants. Deze bepalingen hebben geleid tot de Gedrags en Beroepsregels (GBR) en de Richtlijnen voor de accountantscontrole (RAC). Daarnaast is de accountant gehouden aan de richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving.

De GBR houden algemene normen in waaraan de accountant zich als persoon heeft te houden én waaraan zijn werkzaamheden moeten voldoen. Als persoon mag hij de eer van de stand niet schaden en zijn werk dient altijd te voldoen aan het criterium dat wordt aangeduid als 'deugdelijke grondslag'[616].

> "De accountant doet slechts mededelingen omtrent de uitkomst van zijn arbeid voor zover zijn deskundigheid en de door hem verrichte werkzaamheden daarvoor een *deugdelijke grondslag* (curs.H.d.G) vormen."

Andere belangrijke normen betreffen onafhankelijkheid, onpartijdigheid en deskundigheid.

De RAC houden specifieke normen in voor de uitvoering van de werkzaamheden door de accountant. Deze richtlijnen zijn medio 2005 aanmerkelijk uitgebreid en deels omgenummerd. Deze normen zijn niet strikt beperkt tot het uitvoeren van de wettelijk voorgeschreven controles. Zo heeft richtlijn 920, thans 4400, betrekking op het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie. Van die werkzaamheden maakt de accountant een rapport op dat slechts bestemd is voor zijn opdrachtgevers. De in het kader van RAC 920/4400 gegeven opdracht hoeft, afhankelijk van de deskundigheid van de accountant, niet strikt beperkt te zijn tot dat soort financiële informatie; een onderzoek kan ook betrekking hebben op personen.

Richtlijn 100, thans ongenummerd tot Handleiding bij de Richtlijnen voor de accountantscontrole voor beoordelingsopdrachten, overige assurance-opdrachten en aan assurance verwante opdrachten en voor de kwaliteitsbeheersing, houdt het algemene beleidskader met betrekking tot de RAC in. Alle ingeschreven accountants worden geacht zich te conformeren aan deze richtlijnen (art.6). De richtlijnen moeten worden beschouwd als algemene uitgangspunten. De verdere invulling van de werkzaamheden ter toepassing van deze richtlijnen worden overgelaten aan de vakkundige oordeelsvorming van iedere accountant (art.7). De richtlijnen moeten worden toegepast bij de controle van jaarrekeningen, bij controleopdrachten en bij aan controle verwante opdrachten (art.9). De Richtlijnen bevatten de grondslagen

---

616. NIVRA, 2000, p.107.

en essentiële werkzaamheden (art.10). De richtlijnen zijn uitsluitend van toepassing op zaken voor zover die van materieel[617] belang zijn (art.13).

In richtlijn 120, thans ongenummerd “International Framework for Assurance Engagements”, wordt een onderscheid gemaakt tussen controle en aan controle verwante opdrachten en andere door accountants verleende diensten. Op die laatste groep activiteiten is de richtlijn niet van toepassing.

Afhankelijk van de door hem uitgevoerde opdracht kan de accountant een bepaalde vorm van zekerheid (assurance) verschaffen met betrekking tot de betrouwbaarheid van de beweringen van de ene partij bestemd voor het gebruik door een andere partij.

De mate van zekerheid wordt mede bepaald door de aard van de opdracht.

- bij een controleopdracht verschaft hij een (*relatief*) hoge maar niet absolute mate van zekerheid dat de gecontroleerde informatie geen onjuistheden van materieel belang bevat,
- bij een beoordelingsopdracht is die mate van zekerheid beperkt,
- bij een opdracht tot overeengekomen specifieke werkzaamheden rapporteert de accountant over zijn feitelijke bevindingen. Hij brengt geen zekerheid tot uitdrukking. Het is aan de opdrachtgevers om op grond van het door de accountant samengestelde feitensubstraat conclusies te trekken,
- een samenstellingopdracht verschaft geen zekerheid; aan de betrokkenheid van de accountant bij deze opdracht kunnen de gebruikers enig vertrouwen ontlenen.

Om tot een oordeel te komen dient de accountant voldoende relevante controle-informatie te verkrijgen. Deze formulering zou in die zin kunnen worden verstaan dat een accountant met betrekking tot zijn informatiepositie passief kan blijven. Gelet echter op het beginsel van deugdelijke grondslag en de wijze waarop de Raden van Tucht en het CBB daarmee zijn omgegaan, dient een accountant zich op dat punt actief op te stellen. Hij heeft primair te beoordelen of hij over voldoende relevante informatie beschikt om tot het van hem verlangde oordeel te komen. Het verschaffen van absolute zekerheid bij controleopdrachten is op grond van een aantal factoren niet mogelijk:

- de noodzaak van oordeelsvorming (subjectief element),
- het toepassen van deelwaarnemingen,
- de inherente beperkingen van AO en IC,
- het merendeel van voor de accountant beschikbare controle-informatie maakt naar zijn aard eerder iets aannemelijk dan dat het sluitend bewijsmateriaal verschaft. De inherente

617. In de RAC is omschreven wat wordt verstaan onder materieel belang of materialiteit, NIVRA, 2000, p. 320:

> “Informatie is materieel indien het weglaten of onjuist weergeven daarvan de economische beslissingen die gebruikers op basis van de jaarrekening nemen, zou kunnen beïnvloeden. De materialiteit van de post of fout is afhankelijk van de omvang daarvan, beoordeeld onder de bijzondere omstandigheden waaronder het weglaten of onjuist weergeven plaatsvindt. Het begrip materialiteit verschaft dus meer een drempel of kritische grens, dan het een primair kwalitatief kenmerk is dat informatie moet bezitten om nuttig te zijn”.

beperkingen worden in Nederland aangeduid als axiomatisch voorbehoud, onderscheiden in een kwalitatief en kwantitatief axiomatisch voorbehoud.[618]

Een accountant wordt geacht betrokken te zijn bij financiële informatie indien hij daaraan een verklaring toevoegt dan wel toestaat dat zijn naam als accountant daarmee in verband wordt gebracht.

Artikel 12 van RAC 120 spreekt over de respectievelijke verantwoordelijkheden voor de jaarrekening van de bij de controle daarop betrokken partijen, de leiding van de huishouding en de accountant. De leiding van de huishouding is verantwoordelijk voor het opstellen en uitbrengen van de jaarrekening. De controle door de accountant ontslaat de leiding niet van haar verantwoordelijkheden. De accountant is verantwoordelijk voor de onderbouwing van zijn over de jaarrekening gegeven oordeel. De Richtlijn is een instructienorm voor accountants en kan daarom geen regels bevatten met betrekking tot de kwaliteit en de juistheid van de aan de accountant aangeleverde informatie. Bij een onderzoek naar de getrouwheid van de jaarrekening, ook aangeduid als de controle van de jaarrekening, komen de volgende aspecten aan de orde:

- betrouwbaarheid, waarbij het gaat om de volgende elementen:
  het bestaan van een actief op passief op een bepaald moment,
  volledigheid,
  rechten en verplichtingen met betrekking tot activa en passiva,
  tijdigheid: transacties vallen binnen de verslagperiode,
  juistheid transacties zijn voor het juiste bedrag opgenomen en opbrengsten en uitgaven zijn binnen de verslagperiode verantwoord,
- aanvaardbaarheid: hier gaat het om de keuze van grondslagen en veronderstellingen; kan de huishouding daar in redelijkheid voor hebben gekozen. Na 1 januari 2005, bij de invoering van de International Financial Reporting Standards (IFRS), wordt die keuzemogelijkheid voor beursgenoteerde organisaties uitgesloten,
- toereikendheid: is al wat nodig is voor een juiste interpretatie van de jaarrekening duidelijk en voldoende weergegeven?

De aard van het door de accountant in te stellen onderzoek is controlerend. Hij toetst of de jaarrekening voldoet aan daaraan in de wet gestelde eisen. De nadruk ligt op controle door deskundigen. Met dit gegeven is de accountant binnen het systeem van wettelijke controles in Nederland een uitzondering. Aan de accountant zijn bevoegdheden geattribueerd, maar geen

618. Dit voorbehoud heeft betrekking op de omstandigheid dat een accountant ondanks een goed uitgevoerd onderzoek van een administratie omissies daarin niet ontdekt. Het voorbehoud moet gesitueerd worden tussen de hoge mate van zekerheid, maar geen absolute met betrekking tot de getrouwheid van een verantwoording. Kwalitatieve oorzaken van dit voorbehoud zijn het gebrek aan integrale deskundigheid bij de accountant op alle gebieden die relevant zijn voor een controle en de onmogelijkheid voor de accountant voortdurend daar aanwezig te zijn waar zich voor de controle relevante gebeurtenissen voltrekken. De kwantitatieve oorzaken van dit voorbehoud hebben te maken met een evenwichtige afweging van kosten enerzijds en het nut van extra controlewerkzaamheden anderzijds.

middelen met behulp waarvan hij zijn controle kan effectueren. Bevoegdheid versta ik in de betekenis die Buruma[619] daaraan heeft toegekend:

> "Het door of krachtens wet gerechtigd zijn tot het uitvoeren van bepaalde handelingen."

Controle is door Buruma[620] omschreven als:

> "Het vanwege het openbaar gezag bewaken, nagaan en gadeslaan van handelingen of zaken van anderen met het oog op de naleving der verordeningen van de bevoegde macht uitgegaan."

Hoewel Buruma niet spreekt over accountantscontrole is zijn omschrijving daarop wel van toepassing. Het openbaar gezag wenst, dat de jaarrekening van een groot aantal met name in de wet genoemde ondernemingen volgens in de wet vastgelegde normen wordt opgemaakt en openbaar gemaakt, nadat door leden van een bij wet aangewezen beroepsgroep daarop een bij wet vastgelegde controle is uitgevoerd op de juistheid daarvan.

Accountants controleren in de hierboven bedoelde zin. De door accountants uit te voeren controlehandelingen zijn niet in de wet vastgelegd, maar zijn gecodificeerd in de RAC. Vanaf 1 januari 2005 gelden wereldwijd, met uitzondering van de Verenigde Staten, waar de US GAAP blijven gelden, de IFRS als norm voor het opmaken van de jaarrekening. Een voor controle wezenlijk kenmerk is volgens Buruma[621] dat de controleur en de gecontroleerde in beginsel een gezamenlijk belang hebben, hoewel over de wijze waarop dat belang het best kan worden gediend; verschillen van inzicht kunnen bestaan.[622] In het Nederlandse systeem beschikken wettelijke controleurs meestal over enige vorm van wettelijke bevoegdheid. De controlepositie van accountants zou door een aantal wettelijke bevoegdheden versterkt kunnen worden. Indien de accountant wordt gezien als een bij wet aangewezen controleur zouden aan hem bevoegdheden in de zin van de Awb toegekend kunnen worden die hij kan aanwenden om zijn controle effectief te kunnen uitvoeren[623]. Op het eerste gezicht klinkt dit vreemd, aan een particulier of een particuliere organisatie bevoegdheden op grond van de Awb toekennen, maar gelet op de voortschrijdende ontwikkelingen op het gebied van de bestuurlijke boete, waarbij het mogelijk wordt dat aan particulieren bestuurlijke boetes kan opleggen[624], verdient deze gedachte zeker nadere overweging.

619. Buruma, 1993, p.193.

620. Idem, p.194.

621. Idem, p. 197.

622. Vanuit een zuiver bestuurlijk perspectief is dit standpunt juist. Vanuit een standpunt van controletechnische functiescheiding is dit standpunt, gelet op de plaats en de functie van de accountant niet makkelijk te handhaven. Een accountant en de door hem gecontroleerde organisatie kunnen en mogen niet dezelfde doelstelling bij die controle hebben. Zie hierover verder: Schilder e.a. 1999, p. 136, 137, Boom e.a. 1995, p. 4, 7, 31, Dekker & Van Kollenburg, 1998, p. 224, Westra & Mooijekind, 1997, p. 173, Starreveld, De Mare & Joëls, 1999, p.27.

623. Het moge duidelijk zijn dat dergelijke bevoegdheden alleen kunnen worden toegekend met betrekking tot de wettelijk voorgeschreven controle van de jaarrekening.

624. Het voorgestelde artikel 5.0.1 Awb, Kamerstukken II, 2003/04, 29702, nr.2, p.9.

Forensische accountancy is in Nederland in de jaren '80, min of meer bij toeval ontstaan omdat betrokkenen het optreden van accountants als forensisch deskundigen bij een aantal grote strafrechtelijke onderzoeken ten onrechte niet hebben aangezien als het optreden van deskundigen maar als het optreden van zelfstandige forensisch accountants.

Het ontbreekt forensische accountancy aan voldoende kaders van formeel juridische aard om van een sub-discipline van accountancy te kunnen spreken. Er bestaan voor forensisch accountants wel normen, WRA, GBR en RAC, maar die zijn niet toegesneden op de specifieke bezigheden van forensisch accountants. Forensische accountancy, zoals gedefinieerd door Pheijffer, dient beschouwd te worden als een vorm van particuliere recherche waarbij de functie-aanduiding 'accountant' uitgesloten dient te zijn. Anders is dat met de manier waarop Joling forensische accountancy heeft gedefinieerd.

Gezien alle onduidelijkheden en wrijvingspunten rond de forensisch accountant ligt de oplossing van dit probleem niet primair op de weg van de wetgever maar op de weg van de belangenorganisaties. De wetgever heeft op dat punt een duidelijke keuze gemaakt door in de WTA geen ruimte te maken voor forensische accountancy, maar in de Memorie van toelichting bij dat wetsvoorstel forensische accountancy te plaatsen in domein D, dat niet exclusief behoort tot de activiteiten van de accountant. Het NIVRA lijkt een belangrijke stap met betrekking tot de nadere positionering van de forensisch accountant gezet met de richtlijn inzake persoonsgebonden onderzoeken, die ik in hoofdstuk 4.18 heb besproken. Deze richtlijn bewerkstelligt echter het tegengestelde van wat ze beoogt. De richtlijn maakt duidelijk dat forensische accountancy zoals verstaan in die richtlijn niet kan worden beschouwd als een vorm van accountancy.

Resumerend: een accountant doet op grond van een wettelijk voorschrift, in de vorm van controles, onderzoek naar de betrouwbaarheid van (veelal financiële) informatie die door anderen dan hijzelf is verzameld en samengesteld ten behoeve van hem onbekende derden (in principe de markt) die aan betrouwbare financiële informatie behoefte hebben voor het nemen van financieel economische beslissingen. In de conclusie van Hoofdstuk 1 heb ik op grond van de beknopte weergave van de ontwikkeling van het accountantsberoep als (maatschappelijke) functie van de accountant opgenomen: het ten behoeve van de markt toevoegen van zekerheid aan financiële informatie die door anderen is gegenereerd. Gelet op de ontwikkeling van de WRA ziet de wetgever als kerntaak van de accountant de wettelijk voorgeschreven controle van de jaarrekening. De visie vanuit de beroepsgroep op het eigen functioneren is veel breder dan de visie van de wetgever op de taak van de accountant. Het onderzoek richt zich in ieder geval op de betrouwbaarheid, de aanvaardbaarheid en de toereikendheid van de te onderzoeken informatie. De accountant is verantwoordelijk voor de kwaliteit van het door hem verrichte onderzoek, de daarop gebaseerde rapportage en de verklaring met betrekking tot de betrouwbaarheid van de door hem gecontroleerde informatie. Degenen die de informatie hebben aangeleverd, blijven te allen tijde verantwoordelijk voor de kwaliteit en de juistheid daarvan; de controle door een accountant doet daaraan niet af. Het onderzoek

door de accountant kent een aantal inherente beperkingen als gevolg waarvan de door hem af te geven verklaring met betrekking tot de betrouwbaarheid van de door hem onderzochte informatie een relatief hoge maar niet absolute mate van zekerheid kent. Afhankelijk van het soort opdracht neemt de mate van zekerheid van de accountantsverklaring af. Er is een soort onderzoek dat niet in de vorm van een controle wordt uitgevoerd, de overeengekomen specifieke werkzaamheden. Daar beperkt de accountant zich tot een feitenrelaas en is zijn rapport niet bestemd voor 'de markt' maar slechts voor de opdrachtgever(s) van dit onderzoek. Voor zover zijn deskundigheid daartoe strekt kan een dergelijk onderzoek ook betrekking hebben op andere dan financiële informatie. Voor de uitvoering van zijn werkzaamheden is de accountant gehouden aan de RAC en de stellige uitspraken in de Richtlijnen voor de Raad van de Jaarverslaggeving. Ongeacht het soort onderzoek dat hij instelt, is de accountant gehouden aan de GBR, die een garantie zouden moeten vormen voor zijn onafhankelijkheid en onpartijdigheid én deugdelijke grondslag. Bij dat alles vormt de opleiding[625] van de accountant een garantie voor de deskundigheid waarmee hij zijn werkzaamheden uitvoert.

5.2.1. Onafhankelijkheid.

Ik heb het thema onafhankelijkheid niet besproken in de vorige paragraaf daar, zoals gezegd, het een in relatie met de accountant zodanig moeilijk onder controle te krijgen thema is dat separate bespreking verdient. In hoofdstuk 1.3.5. heb ik dit thema reeds aangestipt. Daaruit is naar voren gekomen dat onafhankelijkheid in de relatie tussen een accountant en zijn opdrachtgever in zoverre illusoir is dat zelfs indien een accountant voor zijn opdrachtgever alleen een wettelijke controle uitvoert, reeds een financiële (afhankelijkheids)relatie ontstaat. Dat Limperg onafhankelijkheid functioneel ziet en beschouwt als een condito sine qua non voor het vervullen van de accountantsfunctie doet daaraan niet af. De observatie door Emanuels[626] dat onafhankelijk gezien vanuit de agencytheorie een van diverse omstandigheden afhankelijke variabele is, is waardevol. Deze zienswijze betrekt op juiste wijze een belangrijk aspect, het financieel economische, bij het thema onafhankelijkheid. Daarnaast speelt in het thema onafhankelijkheid een ethisch aspect, zoals benadrukt door Schilder, een rol. Voorkomen dient echter te worden dat onafhankelijk te zeer in de sleutel van ethiek wordt gezet daar dan wat door Eamnuels is vastgesteld uit het zicht dreigt te verdwijnen en voorts onafhankelijkheid een probleem wordt van de individuele accountant. In het werk van Emanuels [627]heb ik een

625. Het spreekt voor zich dat de opleiding van een accountant nooit is afgerond. Accountants moeten voldoen aan en verplichting tot permanente educatie op basis waarvan zij jaarlijks 'studiepunten' verzamelen die vereist zijn om als accountant ingeschreven te blijven. Deze verplichting is opgenomen in de Verordening op de praktijkopleiding.

626. Emanuels, 1995, p.40.

627. Emanuels, 1995, p.51.

schema aangetroffen waarin is weergegeven welke de oorzaken zijn die de onafhankelijkheid van de accountant onder druk kunnen zetten.

CONFLICTERENDE PARTIJEN		OMSCHRIJVING
Accountant (controleur)	Onderneming (gecontroleerde organisatie)	De accountant wil waarheidsgetrouw rapporteren (d.m.v. zijn verklaring) conform professionele standaarden en wet- en regelgeving. De onderneming wil zo gunstig mogelijk rapporteren om het oordeel van bijvoorbeeld vermogensverschaffers, banken en crediteuren te beïnvloeden.
Aandeelhouders (eigenaren), eventueel commissarissen (toeziccht-houders)	Management (leiding, bestuur)	Het bestuur (de agent) wil een zo gunstig mogelijk oordeel omtrent de getrouwheid van de verantwoording van de geleverde prestaties ten behoeve van de aandeelhouders (principalen. De accountant heeft de formele opdracht tot controle verkregen van aandeelhouders of commissarissen en zal deze opdracht c/q het genoten vertrouwen niet in gevaar willen brengen.
Accountant (ondernemer)	Maatschappelijk verkeer (professionele standaarden, wet- en regelgeving)	De accountant heeft belang bij behoud en verkrijging van opdrachten. De onderneming of het management kan dit commerciële belang van de accountant zodanig aanwenden, dat de accountant er voordeel bij heeft om professionele standaarden te overtreden of te negeren.

Volgens Emanuels is de accountant slechts in beperkte mate in staat te voldoen aan de vereiste onafhankelijkheid.[628] Met name in conflictsituaties wordt de relatieve macht die de accountant ten opzichte van zijn opdrachtgever kan aanwenden bij het adequaat behartigen en afwegen van de belangen bij zijn controle ingeperkt.

Hoewel het afhankelijkheidsprobleem reeds lange tijd bekend is, is het voor de wetgever tot de indiening van het wetsvoorstel WTA geen aanleiding geweest tot een nadere wettelijke regeling, NIVRA noch NOvAA zijn in staat geweest de afhankelijkheid van de accountant zodanig te kaderen dat het problematische karakter ervan verdween. Wel hebben de beroepsorganisaties in januari 2003 nadere regels met betrekking tot de onafhankelijkheid van de accountant gesteld (zie Hoofdstuk 5.9). In artikel 20, eerste lid onder c van de WTA wordt aan de accountantsorganisaties de verplichting opgelegd maatregelen te treffen die voorkomen dat bij het verrichten van wettelijke controles de onafhankelijkheid van de externe accountant in het geding komt. In de memorie van toelichting[629] wordt onafhankelijkheid gezien als een beroepsethische norm waaraan accountants zich te houden hebben omwille van het publiek belang. De accountant is gehouden de afhankelijkheidsrisico's in kaart te brengen en hij zal moeten nagaan of er organisatorisch voldoende maatregelen zijn genomen om die risico's af te dekken. In de Memorie van Toelichting bij de WTA wordt benadrukt dat de verwachting is dat het samengaan van forensische activiteiten met wettelijke controlewerkzaamheden een onwenselijk afhankelijkheidsrisico met zich meebrengt.

628. Emanuels, 1995, p.80.

629. Kamerstukken II, 2003-2004, 29658, nr.3, p.56,57.

In de literatuur zijn verschillende modellen ter oplossing van het onafhankelijkheidsprobleem aangedragen. Greveling en Westra[630] bespreken 7 oplossingsmodellen. Het extern toezichtmodel zoals dat door de WTA wordt gerealiseerd, is naar het oordeel van deze auteurs tot mislukken gedoemd. Ook een scheiding van controle en advies op cliëntniveau vindt in de ogen van deze auteurs geen genade. Door het in het leven roepen van audit only firms wordt in ieder geval een absolute scheiding tussen controle en advieswerkzaamheden bereikt. Strakke controle- en verslaggevingsnormen, extern toezicht en productaansprakelijkheid vormen voldoende tegenwicht tegen de verleiding van advieswerkzaamheden. Beter dan audit only firms is naar het oordeel van beide auteurs het in het leven roepen van een wettelijk controlebureau met als gevolg dat de jaarrekeningcontroleurs in dienst komen van de overheid. Een andere mogelijkheid is het combineren van de vennootschappelijke en de fiscale jaarrekening en de controle daarop te laten uitvoeren door de belastingdienst. Een dergelijke ontwikkeling zou goed aansluiten bij de trend steeds meer controles en uitvoeringswerkzaamheden bij de belastingdienst neer te leggen. Een inherent aan dit model verbonden risico is dat de belastingdienst niet in staat is jaarlijks deze controles uit te voeren. Een niet geheel reële optie is het afschaffen van de wettelijke controle en de markt zijn werk laten doen. Ten slotte zien de beide auteurs als beste oplossingsmodel een geheel nieuwe markt waarop accountants gaan optreden, die van de Financial Statement Insurance. Accountants voegen geen assurance meer toe aan jaarrekeningen, maar insurance. Accountants gaan instaan voor de betrouwbaarheid van de gepresenteerde jaarcijfers op basis van harde garanties. In het jaarverslag komt een garantiebepaling op basis waarvan verhaal kan worden gehaald indien de gepresenteerde cijfers toch onbetrouwbaar mochten zijn.

Bindenga[631] ziet als het kernpbrobleem van het accountantsberoep het spanningsveld tussen het vaktechnische belang en het commerciële belang. De klantgerichtheid van de accountant en de onderlinge concurrentiestrijd veroorzaken dat het belang van het maatschappelijk verkeer niet op de eerste plaats staat. Zo lang dit probleem niet is opgelost zullen alle thans uitgevoerde acties en getroffen maatregelen het vertrouwen in de accountant niet herstellen.

> "Het staat immers buiten kijf dat de controlerend accountant voor zijn inkomen afhankelijk is van zijn cliënt. Zo lang als deze situatie blijft bestaan, is het vrijwel niet mogelijk dat het publiek weer vertrouwen in het accountantsberoep krijgt. Het publiek gelooft niet zo in de vastheid van karakter die accountants moeten bezitten om het hoofd te kunnen bieden aan de financiële afhankelijkheid van de cliënt."[632]

De oplossing op lange termijn die Bindenga voor ogen staat, bestaat hierin dat de huidige accountantskantoren zich omvormen tot zuiver zakelijke financiële dienstverleners. Als dienstverlening bieden zij ook audits op verschillende terreinen aan. Ze kunnen echter niet meer ingeschakeld worden voor het uitvoeren van wettelijke controles. Die worden uitgevoerd aan

630. Greveling & Westra, 2004, p. 197- 203.

631. Bindenga 2005, p.66.

632. Bindenga 2005, p.67.

geregistreerde en geliciënteerde accountants die onderdeel zijn van een wereldwijde auditorganisatie die onder internationaal toezicht staat. De wettelijke controles worden beperkt tot beursgenoteerde ondernemingen waarvan, volgens Bindenga, het publiek belang evident is.

Het idee van de audit only firms en de wettelijke controlebureaus van Greveling & Westra en de wereldwijde auditorganisatie van Bindenga komen hierin overeen dat de wettelijke controles geheel worden losgemaakt van andere werkzaamheden die de accountant kan verrichten. De financiële betrokkenheid kan worden verbroken door de te controleren organisaties heffingen op te leggen die samenhangen met de financieel/economische omvang van de onderneming. Bij voorkeur worden die heffingen geïnd door de belastingdienst die er zorg voor draagt dat doorbetaling plaatsvindt naar de organisatie waarbij de wettelijke controleurs in dienst zijn. Hoewel Bindenga spreekt over een wereldomvattende auditorganisatie voor wettelijk voorgeschreven controles zou het al een grote stap zijn indien op Europees niveau initiatieven in die richting zouden worden ontwikkeld. De wetgever heeft er met de WTA uitdrukkelijk niet voor gekozen een verbod in te stellen op het samengaan van de wettelijke controle op de jaarrekening en overige wettelijke controles met andere activiteiten door één accountantsorganisatie bij één controlecliënt. Daarmee blijft een groot inherent afhankelijkheidsrisico in stand als gevolg waarvan mogelijk de door het verzwaarde toezichtregime beoogde versterking van de integriteit bij accountants onder oneigenlijke druk komt te staan.

Wetgevingsinitiatieven, de toekomstige positie van de forensisch accountant.

5.3. De Wet Toezicht Accountantsorganisaties (WTA).

Waar, gelet op eerdere door de kabinetten ingenomen standpunten, de verwachting was gerechtvaardigd dat gekozen zou worden voor een grondige wijziging van de WRA en de WAA heeft de Minister van Financiën van het kabinet Balkenende 1 er medio september 2003 voor gekozen deze wetten vrijwel intact te laten en te komen met een voorstel voor een nieuwe wet waarin het toezicht op een segment van de beroepsgroep wordt geregeld. Deze opmslag is veroorzaakt door de overgang van de verantwoordelijkheid betreffende de WRA en de WAA van het Ministerie van Economische Zaken naar het Ministerie van Financiën in mei 2003.[633] De WRA kan worden gekarakteriseerd als een vorm van economisch ordeningsrecht met een sector specifiek karakter. De WTA is een typisch product van het ministerie van Financiën: de wet heeft het karakter en de indeling van een financiële toezichtwet zonder sectorspecifieke kenmerken. Het voorbijgaan aan sectorspecifieke kenmerken draagt het risico in zich dat de wet zo weinig is toegesneden op de in feite te regelen materie dat het met de wet te bereiken doel niet kan worden gehaald. Het voorstel is door het parlement behandeld en op 1 februari 2006 is de wet in het staatsblad[634] gepubliceerd. De wet is, met uitzondering van de artikelen 75, onderdeel K en 76, onderdeel H op 1 oktober 2006 in werking getreden.[635]

In de memorie van toelichting wordt als uitgangspunt aansluiting gezocht bij het negatieve effect op de beroepsgroep van een aantal grote financiële schandalen, waarvan Enron, Worldcom, Xerox, Ahold, KPNQwest en Parmalat met name worden genoemd. Nadrukkelijk worden de bevindingen van de PEBn in deze overweging betrokken. Deze schandalen hebben volgens de MvT een aantal zwakten blootgelegd in de borging van de publieke functie van de accountant. De Enron-affaire toonde:

> "voor het eerst op overtuigende wijze aan dat het verlies van vertrouwen in de door de onderneming verstrekte informatie fatale gevolgen kan hebben voor die onderneming en verstrekkende gevolgen voor het functioneren van de financiële markten kan hebben."[636]

---

633. Stb 2003/175 met ingang van 2 mei 2003, met terugwerkende krachttot en met 19 februari 2003.

634. Stb 2006/70.

635. Stb 2006/404.

636. Kamerstukken II, 2003/ 04, 29658, nr.3, p.2.

De Parmalat-affaire is voorlopig de laatste aanwijzing, dat de bestaande wet en regelgeving betreffende het accountantsberoep aanscherping behoeft, met name gelet op de in het maatschappelijk verkeer verwachte kwaliteit van het oordeel van de externe accountant.

Het uitgangspunt voor de WTA wordt door het kabinet als volgt omschreven:

> "Waar de kernfunctie van de accountant het toevoegen van zekerheid in het maatschappelijk verkeer is, verliest deze functie haar waarde door het wegvallen van het in de accountantsverklaring gestelde vertrouwen. Dit is een probleem voor de accountant die zelf in het diskrediet zal raken, voor het vertrouwen in de beroepsgroep als geheel, maar uitdrukkelijk ook voor het maatschappelijk verkeer (bedrijfsleven, overheid, financiële markten) ten behoeve waarvan de accountant zijn verklaringen afgeeft. Daarmee is het belang van de publieke functie geduid."[637]
>
> "Voor het herstel van het vertrouwen in de financiële verslaglegging door ondernemingen, zal het herstel van het vertrouwen in de accountantsverklaring nodig zijn. Daarnaast zijn vertrouwen in de onderliggende verslaggeving van het ondernemingsbestuur bijvoorbeeld minstens zo essentieel."[638]

De wet schept een nieuw kader voor regelgeving én voor toezicht op de accountantsorganisaties, waarbij onder accountantsorganisatie ook wordt begrepen individuele accountant die als kantoor opereert. Impulsen tot het in het leven roepen van een onafhankelijk toezicht zijn afkomstig van de Europese Commissie, het voorstel tot wijziging van de achtste richtlijn en de op 30 juli 2002 in de Verenigde Staten in werking getreden Sarbanes Oxley Act.[639]

De wet beoogt niet een integraal toezicht op alle wettelijke controles, maar richt zich op een bepaald segment van de markt, het toezicht op de controles van de jaarrekeningen van OOB's. Als gevolg daarvan worden in de wet vier werkgebieden, aangeduid als domeinen,[640] onderscheiden, waarvoor verschillende regels gelden met betrekking tot beroepsuitoefening.

> "**Domein A**: De werkzaamheden gericht op het verrichten van wettelijke controles door accountantsorganisaties en het verstrekken van accountantsverklaringen door externe accountants. Onder het begrip wettelijke controle wordt verstaan: een controle van een financiële verantwoording van een onderneming of instelling, die verplicht is gesteld bij of krachtens de in de bijlage bij dit wetsvoorstel opgenomen wettelijke bepalingen.

---

637. Kamerstukken II, 2003/ 04, 29658, nr.3, p.2.

638. Kamerstukken II, 2003/ 04, 29658, nr.3, p.3.

639. Een van de verschillen tussen Europese en Amerikaanse regelgeving op dit gebied is dat de Europese regelgeving principle based is terwijl de Amerikaans regelgeving rule based is. Een minimumharmonisatie van de toezichtstelsels in de lidstaten van de EU zou de erkenning van die stelsels door de PCAOB aanmerkelijk vereenvoudigen.

640. De vraag is of deze domeinen ontstaan als gevolg van dit wetsvoorstel. Zo te zien beslaan deze domeinen de bestaande activiteiten van accountants. Het bestaan van deze domeinen is niet afhankelijk van dit wetsvoorstel. Het hier door de wetgever ingenomen standpunt is qua oorzaak gevolg verhouding niet geheel navolgbaar.

Domein B: De werkzaamheden gericht op het verstrekken van door een specifieke wet voorgeschreven verklaringen door een registeraccountant of een accountant-administratieconsulent.

Domein C: De werkzaamheden van een registeraccountant of accountant-administratieconsulent gericht op beoordeling van financiële verantwoordingen en vrijwillige controles.

Domein D: De andere (accountants)werkzaamheden, zoals het samenstellen van financiële verantwoordingen, due-dilligenceonderzoeken, mededelingen bij prospectussen gericht op emissies, forensische werkzaamheden en advieswerkzaamheden zoals waardebepalingen."[641]

De wet bevat voornamelijk bepalingen die betrekking hebben op domein A, de domeinen B, C en D worden nauwelijks door deze regelgeving geraakt. Een hoofdlijn die voor alle domeinen opgaat, heeft betrekking op de opleiding tot accountant. Er zal aansluiting worden gezocht bij de bestaande accreditatiepraktijk van de Nederlands-Vlaamse accreditatie organisatie. NIVRA en NOvAA zullen, bijgestaan door een in het leven te roepen Commissie Eindtermen Accountantsopleiding (CEA), de toelating van accountants tot het beroep verzorgen. Deze commissie zal de status van ZBO zal krijgen.

Op hoofdlijnen houdt de WTA voor domein A het volgende in:

- de AFM houdt het publieke toezicht op de accountantsorganisaties. De wetgever kiest niet voor een nieuw op te richten toezichthouder in de vorm van een ZBO vanwege niet verdedigbare administratieve lasten en de zeer geringe toegevoegde waarde van een nieuw ZBO ten opzichte van de thans gekozen toezichtconstructie,
- de werkzaamheden van interne accountants en overheidsaccountants vallen niet binnen domein A,
- op grond van deze wet kunnen aan accountantsorganisaties en accountants nadere regels worden gesteld. Waar mogelijk zal aansluiting worden gezocht bij bestaande regelgeving van NIVRA en NOvAA en zal in overleg met deze organisaties worden bezien waar vernieuwing van bestaande regelgeving noodzakelijk is,
- de Minister van Financiën kan verordeningen van de beroepsorganisaties goedkeuren en achteraf vernietigen,
- bij AMvB kan worden bepaald dat ook anderen dan RA's en AA's werkzaamheden mogen verrichten met betrekking tot wettelijke controleopdrachten,[642]
- bij de uitvoering van het toezicht zal ruimte worden geboden aan de kwaliteitsborging door de beroepsorganisaties. Collegiale toetsing is het instrument dat een onderzoek om-

641. Kamerstukken II, 2002/ 03, 29658, nr.3, p.4.

642. Hoewel de beroepsorganisaties hier tegen zijn, sluit deze bepaling aan bij hetgeen daarover in de Achtste Richtlijn is opgenomen. Het is niet zo dat een ieder als accountant kan worden toegelaten. Betrokkene moet over een ruime praktijkervaring beschikken én het vakbekwaamheidexamen hebben afgelegd.

vat naar het functioneren van het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing.[643] Voorwaarde daartoe is dat deze organisaties een heldere scheiding aanbrengen tussen kwaliteitsborging en belangenbehartiging,

- ten behoeve van de uitoefening van het toezicht beschikt de AFM over een instrumentarium om bestuursrechtelijk op te treden tegen overtredingen door accountantsorganisaties. Beroep staat open bij de rechtbank Rotterdam en hoger beroep bij het CBB,
- voor het tuchtrechtelijk optreden in eerste aanleg tegen accountants die werkzaamheden verrichten in het kader van wettelijke controles wordt de Accountantskamer opgericht die de Raden van Tucht zal vervangen. In het voorgenomen wetsvoorstel inzake deze tuchtrechtspraak wordt het procesrecht van de Accountantskamer nader uitgewerkt. Een accountant die handelt in strijd met een aantal in de wet genoemde artikelen onderworpen aan tuchtrechtspraak. In de MvT is al een regel van procesrecht gegeven, namelijk dat een ieder in beginsel tegen de externe accountant een klacht kan indienen bij de Accountantskamer,[644]
- NIVRA en NOvAA hebben een Raad voor de Geschillenbeslechting voor de overige geschillenbeslechting binnen de beroepsgroep,
- er is een wetsvoorstel met betrekking tot het toezicht op de financiële verslaggeving in voorbereiding. De AFM zal ook met dit toezicht worden belast. De AFM dient organisatorische en procedurele scheiding aan te brengen tussen deze twee toezichtdomeinen,
- de wet geeft een wettelijke basis aan het in de praktijk al gehanteerde begrip "extern accountant". Dat is een accountant die volgens de bepalingen in WRA en WAA is opgeleid en aldus de werkzaamheden in alle domeinen kan verrichten. Het verschil tussen een externe accountant en een RA of AA wordt gevormd door de wettelijke eis dat een extern accountant moet zijn verbonden aan een vergunning houdende accountantsorganisatie.[645]

Met betrekking tot de overige domeinen houdt het wetsvoorstel op hoofdlijnen het volgende in:

- RA's of AA's die zich in domein B of C gedragen in strijd met de voor hen geldende wettelijke bepalingen (WRA en WAA) zijn onderworpen aan de tuchtrechtspraak door de accountantskamer,
- de in domein D vallende werkzaamheden kunnen ook door niet RA's of AA's worden uitgevoerd,
- gedraagt een RA of AA in domein D zich in strijd met de voor hem geldende wettelijke bepalingen dan valt hij primair onder de klachtenregeling of de geschillenregeling van de beroepsorganisaties, maar vervolgens blijft een beroep op de accountantskamer mogelijk;

643. Kamerstukken II, 2003/ 04, 29658, nr.3, p.20.

644. Kamerstukken II, 2003/ 04, 29658, nr.3,p.16.

645. Kamerstukken II, 2003/ 04, 29658, nr.3, p.22.

- NIVRA en NOvAA behouden hun in de wet verankerde verantwoordelijkheid voor het accountantsberoep en kunnen op grond van de wet, WRA en WAA, verordeningen en nadere regels stellen.

Hoewel domein D voor dit onderzoek van belang is, is dat onderdeel in de WTA er bekaaid vanaf gekomen. In dit domein vallen de werkzaamheden die, indien zij samenvallen met de werkzaamheden in een van de andere domeinen, druk veroorzaken op met name de onafhankelijke positie[646] van de accountant. Onder domein D vallen ook de activiteiten van forensisch accountants. Alle onder domein D vallende activiteiten zijn te beschouwen als activiteiten die niet behoren tot de wettelijke taakomschrijving van de accountant. De vraag is in hoeverre de overheid dan gehouden is op een dergelijk terrein regels te stellen. Het antwoord op die vraag is eenvoudig. De overheid hoeft op een dergelijk particulier terrein geen regels te stellen. Indien echter de vrees bestaat dat dergelijke activiteiten een negatieve invloed kunnen hebben op een bij wet opgedragen taak dan dient het samenvallen van bij de wet opgedragen activiteiten en activiteiten die dat niet zijn, bij de wet te worden uitgesloten.

Uitwerking van de hierboven samengevatte hoofdlijnen leidt, hoewel niet uitputtend opgesomd, tot de volgende in de wet vastgelegde voorschriften:

- in de wet worden normen vastgelegd met betrekking tot de integriteit en de bedrijfsvoering van de accountantsorganisatie; de deskundigheid en betrouwbaarheid van de dagelijkse beleidsbepalers, de vakbekwaamheid, onafhankelijkheid, onpartijdigheid en integriteit van accountants én de transparantie van accountantsverklaringen,
- het afgeven van een accountantsverklaring is de verantwoordelijkheid van een individuele accountant.[647] Bij het afgeven van een accountantsverklaring dient de extern accountant expliciet aan te geven, dat hij in die hoedanigheid opereert. Daarmee is volgens de MvT gegeven dat hij via zijn accountantsorganisatie indirect onder toezicht van de AFM staat.[648]
- er komt een gedifferentieerd vergunningstelsel voor de accountantsorganisaties die voldoen aan de in de wet gestelde eisen; aan de kwaliteit van de accountantsorganisatie die controle van jaarrekeningen van OOB's verrichten, worden zwaardere eisen gesteld,
- de accountantsorganisaties hebben de zorgplicht te voorzien in de randvoorwaarden voor het adequaat functioneren van de accountant en het treffen van maatregelen indien dit functioneren niet langer voldoet aan de gestelde eisen. Het is aan de individuele accountant de direct tot hem gerichte normen na te leven,
- handhaving, toezicht en belangenbehartiging, die nu nog door de beroepsorganisaties worden uitgevoerd, worden van elkaar gescheiden,

---

646. Opgemerkt zij wel dat de onafhankelijkheid van de accountant primair wordt bedreigd door de financiële afhankelijkheid die ontstaat op het moment dat de accountant een opdracht, ook al gaat het enkel om de wettelijk voorgeschreven controle van de jaarrekening, aanvaardt.

647. Kamerstukken II, 2003/ 04, 29658, nr.3, p.13.

648. Kamerstukken II, 2003/ 04, 29658, nr.3, p.26.

- de Minister van Financiën kan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels stellen die van een hogere orde zijn dan de verordeningen van de beroepsorganisaties,
- een verbod op het samenvallen van werkzaamheden uit de onderscheiden domeinen bij één cliënt is in de wet niet opgenomen. Middels een onafhankelijkheidstoets dient een accountant de risico's te schatten die aan een onafhankelijk en onpartijdig oordeel in de weg zouden kunnen staan,
- indien een extern accountant zeven jaar verantwoordelijk is geweest voor de wettelijke controle bij een OOB mag de accountantsorganisatie daar geen wettelijke controle uitvoeren. Verricht een extern accountant werkzaamheden met betrekking tot een wettelijke controle voor een OOB dan ziet de accountantsorganisatie erop toe dat hij gedurende twee aaneengesloten jaren geen andere werkzaamheden voor die organisatie verricht.

In de MvT[649] wordt aandacht besteed aan de z.g. verwachtingskloof als zijnde een van de knelpunten in de problematiek rond het accountantsberoep.

De accountant is tekortgeschoten in de terechte verwachtingen die het maatschappelijk verkeer koestert met betrekking tot zijn functioneren. Dat tekort schieten wordt aangeduid als de prestatiekloof. Het voorgestelde toezicht beoogt die kloof te dichten.[650]

Of het door de wetgever gekozen toezichtmodel zal werken, wordt bepaald door de doeltreffendheid en de doelmatigheid van de invulling van het normencomplex en de handhaving daarvan.

> "Onder doeltreffendheid wordt verstaan de mate waarin het mogelijk is te komen tot een normencomplex, aangevuld met een handhavingmodel dat waarborgt dat accountantsorganisaties en externe accountants daadwerkelijk voldoen aan de bij of krachtens de wet gestelde regels. Doelmatigheid heeft betrekking op de mate waarin tegen de laagst mogelijke maatschappelijke kosten de hoogst mogelijke graad kan worden bereikt van naleving van het normencomplex."[651]

De kern van de WTA wordt gevormd door, in onderlinge samenhang bezien, Hoofdstuk 1, definities en reikwijdte, Hoofdstuk 2, toegang tot de markt, Hoofdstuk 3, de accountantsorganisatie en de externe accountant en pragraaf 5.2, Handhaving.

In hoofdstuk 1 worden onder meer de accountantsorganisatie, externe accountant, de controle en een groep van gecontroleerden (OOB's) gedefinieerd. De accountantsorganisatie is een onderneming of instelling die bedrijfsmatig wettelijke controles verricht, dan wel een organisatie waarbinnen zodanige ondernemingen of instellingen met elkaar zijn verbonden. De externe accountant is een natuurlijke persoon die werkzaam is bij of verbonden aan een accountantsorganisatie en die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een wettelijke controle..

---

649. Kamerstukken II, 2003/ 04, 29658, nr.3, p.11.

650. Kamerstukken II, 2003/ 04, 29658, nr.3, p.11.

651. Kamerstukken II, 2003/ 04, 29658, p.14.

Onder controle wordt verstaan een bij of krachtens de wet verplichte controle van financiële verantwoordingen van ondernemingen of instellingen die wordt verricht ten behoeve van het maatschappelijk verkeer. De OOB's zijn bij of krachtens wet aan te wijzen organisaties die een zodanige functie in het maatschappelijk verkeer hebben of van een zodanige omvang zijn, dat een ondeugdelijke verantwoording aanmerkelijke invloed kan hebben op het vertrouwen in de publieke functie van de accountantsverklaring.

Hoofdstuk 2 kent een algemene verbodsbepaling die inhoudt dat het verboden is een wettelijke controle uit te voeren zonder daartoe een vergunning te hebben gekregen van de toezichthouder, de AFM.[652] Aan de toezichthouder is de verplichting opgelegd een openbaar register bij te houden waarin de vergunning houdende accountantsorganisaties en externe accountants worden ingeschreven.

In Hoofdstuk 3 zijn de voorwaarden geformuleerd waaraan de accountantsorganisatie dient te voldoen om een vergunning te krijgen. Er worden eisen gesteld aan de deskundigheid en betrouwbaarheid van de dagelijkse bestuurders en beleidsbepalers en aan de kwaliteit van de bedrijfsvoering, het systeem administratieve organisatie en interne controle. Aan de AO en IC kunnen nadere eisen worden gesteld. Voorts zijn bepalingen opgenomen met betrekking tot de onafhankelijkheid en integriteit van de accountantsorganisatie. Het uitvoeren van een controleopdracht is verboden, indien de accountantsorganisatie in de twee jaar daaraan voorafgaand een financiële verantwoording waarop de controle betrekking heeft, heeft samengesteld dan wel in die voorafgaande periode een aanzienlijk deel van de financiële administratie heeft verzorgd. Een controleopdracht mag ook niet worden uitgevoerd door een accountantsorganisatie, indien de betreffende externe accountant gedurende de voorafgaande zeven jaar ook voor die controle verantwoordelijk was. Heeft een externe accountant zijn andere werkzaamheden betreffende een externe controle beëindigd, dan draagt de accountantsorganisatie er zorg voor dat die accountant gedurende twee jaar na afloop geen werkzaamheden voor die organisatie verricht. In zijn algemeenheid wordt aan de accountantsorganisaties een zorgplicht opgelegd die inhoudt, dat voorkomen moet worden dat de organisatie, de externe accountants en bij wettelijke controle betrokken medewerkers van de accountantsorganisaties betrokken raken bij gedragingen die de accountantsorganisatie of de financiële markten in het algemeen schaden of de onafhankelijkheid van de betrokken accountant of medewerkers raken.

Aan de externe accountant zijn een aantal artikelen (25 - 31) gewijd. Bij AMvB kunnen categorieën van bij accountantsorganisaties werkzame personen, die geen externe accountant zijn, worden aangewezen, waarop de bepalingen met betrekking tot vakbekwaamheid, onafhankelijkheid, objectiviteit en integriteit van toepassing zijn. Hoewel de externe accountant moet voldoen aan de opleidingseisen die zijn neergelegd in de WRA en de WAA kan, met het oog op de waarborging van de publieke functie van de accountantsverklaring, deze bepaling

---

652. Van dit verbod zijn uitgezonders de overheden die op grond van de Gemeentewet of Provinciewet accountants in dienst hebben dan wel op grond van artikel 66.1 Comptabiliteitswet accountantsdiensten laten uitvoeren.

bij AMvB buiten werking worden gesteld. Een door hem afgelegde verklaring wordt door de externe accountant op eigen naam getekend. Hij vermeldt de organisatie waaraan hij is verbonden. De externe accountant is onderworpen aan tuchtrechtspraak door de Accountantskamer, indien hij bij de uitvoering van een wettelijk controle handelt of heeft gehandeld in strijd met een aantal bepalingen van de WTA. De tuchtrechtspraak wordt in eerste aanleg uitgeoefend door de Accountantskamer in Zwolle. Het CBB is de aangewezen beroepsinstantie.

De minister kan de AFM gegevens vragen die nodig zijn voor een onderzoek naar de toereikendheid van de wet of de wijze waarop de AFM het toezicht uitoefent. De WOB en de Wet Nationale Ombudsman zijn op die gegevensverstrekking niet van toepassing. Om de vijf jaar moet de minister een verslag aan de Tweede Kamer doen toekomen met betrekking tot de doeltreffendheid en doelmatigheid van het functioneren van de AFM in het kader van de uitvoering van deze wet. Bij besluit van de AFM worden personen belast met het toezicht op de naleving van deze wet. Dat besluit dient in de Staatscourant te worden geplaatst. AFM kan van een ieder inlichtingen vorderen bij de uitvoering van bij of krachtens deze wet geregelde taken. Op grond van artikel 5:20 AWB is een ieder verplicht medewerking te verlenen. AFM kan dwangsommen en bestuurlijke boetes opleggen bij overtreding van een aantal in de wet opgesomde artikelen. De boete bedraagt per overtreding maximaal € 900.000. Overtreding van deze artikelen verjaart na drie jaar. In de wet is geregeld dat strafrechtelijke vervolging gelijktijdig met het opleggen van een bestuurlijke boete niet mogelijk is. De AFM kan bepaalde informatie openbaar maken. Het gaat dan om het weigeren van een vergunning, terwijl de aanvrager handelt alsof hij een vergunning heeft, het uitvoeren van wettelijke controles zonder vergunning; een door AFM gegeven aanwijzing niet opvolgen en het opleggen van dwangsommen en bestuurlijke boetes. In de titels IV en IVa zijn bepalingen opgenomen met betrekking tot de inrichting van de opleiding tot accountant en de verklaring van vakbekwaamheid. Nieuw is dat er een Commissie eindtermen accountantsopleiding in het leven wordt geroepen. De commissie krijgt de status van een ZBO.

Het bestaande systeem van tuchtrechtspraak verandert. De Raden van Tucht verdwijnen en worden vervangen door een aan de rechtbank Zwolle in te stellen Accountantskamer. Als beroepsinstantie is het CBB aangewezen. De Raden van Tucht worden niet opgeheven vanwege de aard en de kwaliteit of het niet of vermeend niet functioneren van de tuchtrechtspraak. Het publiek belang vergt een andere organisatie van de tuchtrechtspraak. Volgens artikel 31 van het wetsvoorstel worden de volgende werkzaamheden onder de werking van het tuchtecht gebracht, indien een accountant heeft gehandeld in strijd met het bij of krachtens deze wet bepaalde. Het gaat om werkzaamheden met een publiek belang. Met betrekking tot werkzaamheden die eerder een privaat dan een publiek belang vertegenwoordigen dienen de beroepsorganisaties zorg te dragen voor een klachtenregeling.

Het tuchtrecht zal in een aparte wet worden ondergebracht. Het wetsvoorstel daartoe is in voorbereiding. Hoewel de regels van procesrecht met betrekking tot het aanhangig maken van zaken bij de accountantskamer nog geschreven moeten worden voorziet de memorie van toelichting op voorhand in een paar mogelijkheden om zaken aan te brengen. De AFM kan de

Accountantskamer verzoeken een accountant tegen wie het vermoeden is gerezen, dat hij zich aan een zeer ernstig vergrijp heeft schuldig gemaakt, op non actief te stellen voor de periode dat de Accountantskamer de zaak behandelt. De voorzitters van NIVRA en NOvAA kunnen een tuchtzaak aanhangig maken met betrekking tot werkzaamheden met een privaat belang, indien is gebleken van ernstige feiten en omstandigheden die betrekking hebben op de vakbekwaamheid en integriteit van de accountant. Civielrechtelijke geschillen worden behandeld door een geschillencommissie door middel van bindende advisering.

Naast tuchtrechtspraak is in artikel 78 strafrechtelijke vervolging van bepaalde overtredingen van deze wet mogelijk gemaakt. Het gaat om overtreding van de artikelen 5, eerste lid en 6, derde lid, die beiden betrekking hebben op het vergunningsvereiste. Deze overtredingen worden opgenomen in artikel 1 onder ten 2e van de WED.

5.4. Besluit toezicht accountantsorganisaties (BTA).[653]

Het besluit is in het vergaderjaar 2005/2006 in het parlement behandeld en gepubliceerd in het Staatsblad nr.2006, 380. Het besluit is met uitzondering van artikel 26 op 1 oktober 2006 in werking getreden.[654] Het Bta geeft uitvoering aan 11 artikelen van de Wta. Uitgangspunt is daarbij, evenals in de Wta, dat de nadere invulling van normen zal plaatsvinden via zelfregulering. Een bredere achtergrond waartegen de Bta en de Wta gezien dienen te worden, zijn de regels die zijn opgesteld door de International Federation of Accountants (IFAC). Het NIVRA is lid van de IFAC en heeft de regels van deze organisatie volledig geïmplementeerd. In paragraaf 5.11 zal ik aandacht besteden aan de plannen die de Europese Commissie heeft om de huidige richtlijnen die betrekking hebben op de jaarrekening en de accountant beter aansluiting te laten vinden met internationale ontwikkelingen (COM/2004/177 definitief). De IFAC heeft drie soorten regels opgesteld die voor de Nederlandse wet- en regelgeving, accountants betreffend, van belang zijn:

- De Code of Ethics for Professional Accountants;
- De International Standards on Auditing (ISA's);
- De International Standards on Quality Control 1 (ISQC 1)

653. Kamerstukken II, 2005/06, nr 29658, Staatsblad 16-08-2006, nr. 380.

654. Stb 2006/404.

In schema levert dit het volgende beeld op:

IFAC regels	Regelgeving beroepsorganisaties
Code of Ethics	Verordening Gedrags- en beroepsregels voor RA's en AA's.
International Standards on Auditing.	Nadere voorschriften met betrekking tot controlestandaarden.
International Standards on Quality Control.	Richtlijn voor de kwaliteitsbeheersing.

Zowel de WTA als het BTA dienen bezien te worden tegen de achtergrond van een internationale context. Hoewel het IFAC gezien dient te worden als een privaatrechtelijke internationale organisatie beschikt deze op grond van door de leden gemaakte afspraken over regelgevende bevoegdheid die door nationale en internationale wetgevende organen wordt erkend.

In het overleg tussen de minister van financiën en de vaste commissie van financiën medio juni 2006[655] heeft de commissie nadere vragen gesteld met betrekking tot het tempo waarin de wetsvoorstellen WTA en BTA zijn behandeld in verhouding met het tempo waarin de behandeling van de Wet Tuchtrechtspraak Accountants (WTRA) wordt behandeld en de gevolgen daarvan voor het systeem van tuchtrechtspraak. Ondanks de WTA en het BTA blijft de onafhankelijkheid van de accountant een punt van zorg voor de vaste commissie. Naar het oordeel van de commissie staat die onafhankelijkheid onder druk zolang niet een verbod op het samengaan van wettelijk voorgeschreven controle en adviespraktijk bij éénzelfde controlecliënt in de wet wordt opgenomen. De commissie ziet het voorstel WTRA in een breder kader, namelijk de tuchtrechtspraak voor die beroepen die een wettelijke taak uitvoeren en daarnaast private activiteiten ontwikkelen zoals accountants, notarissen en advocaten. Een derde belangrijk punt dat de commissie te berde heeft gebracht betreft de melding van de accountant ontdekte fraude. Het komt de commissie oneigenlijk voor dat medling van fraude afhankelijk is van de materialiteit ervan. Het antwoord van de minister van financiën is geruststellend van aard. Zolang het voorgestelde nieuwe tuchtrecht wettelijke basis ontbeert, blijft het 'oude' tuchtrecht van kracht. Nadelig is dan wel dat een sanctie op het niet melden van fraude door een accountant dan nog niet bestaat. Voor zover de behandeling van de WTRA in het parlement noopt tot aanpassing van de WTA en het BTA zal dat geschieden door wijzigingsvoorstellen. Naar het oordeel van de minister kan de WTRA gezien worden als het wettelijk model van tuchtrechtspraak voor alle beroepsgroepen die een publiekrechtelijke taak hebben en daarnaast private activiteiten ontwikkelen. Het kabinet blijft onverkort bij het standpunt dat een verbod op het samengaan van wettelijk voorgeschreven controles en adviespraktijk bij eenzelfde controlecliënt niet zal worden ingevoerd. Met name voor de kleine accountantskantoren zou een dergelijk verbod nadelig zijn. Dit standpunt is laat zich niet goed verklaren. Gelet op wat in de Mvt bij de WTA en ook het BTA is opgemerkt over het belang van het maatschappelijk vertrouwen in de kwaliteit van de accountantsverklaring en daarmee samenhangend het vertrouwen in de jaarcijfers van ondernemingen die door de accountant

655. Kamerstukken II, 2005/06, 29658, nr. 76, p.1-5.

worden gecontroleerd, wordt door dit standpunt illusoir. Voor zover de onafhankelijkheid van de accountant, ook in de situatie dat hij bij een cliënt alleen een wettelijk voorgeschreven controle uitvoert, alleen al vanwege de financieel bepaalde cliëntrelatie onder druk staat, wordt die druk alleen maar groter naarmate die financiële relatie inniger wordt door naast een controlepraktijk bij eenzelfde controlecliënt ook een lucratieve adviespraktijk te voeren. Voor zover het kabinet de kleinere organisaties zou willen ontzien, kan een dergelijk verbod op wettelijke basis worden ingevoerd voor die accountantsorganisaties die de wettelijk voorgeschreven controle op de jaarrekening van OOB's uitvoeren. Het niet willen scheiden van de publiekrechtelijke taak van private activiteiten bij eenzelfde cliënt ontneemt uiteindelijk aan de thans in te voeren wettelijke regelingen in wezen hun aard en strekking. Een wezenlijk onafhankelijke accountant blijft op die manier een illusie.

Gelet op bovenstaand schema zoeken WTA en BTA qua normering aansluiting bij de WRA en de daarachter staande normerende bepalingen van het IFAC. Qua toezicht en eisen die aan de kwaliteit van accountantsorganisaties worden gesteld, vormen WTA en BTA een nieuw normerend kader. Hoewel het BTA een breed normerend spectrum in het leven roept, wil ik in het kader van dit onderzoek slechts een deel daarvan nader bespreken, namelijk die bepalingen die nader vorm geven aan de relatie tussen de accountant of accountantsorganisatie en controlecliënt, de regels die betrekking op de onafhankelijkheid van de accountant in de controlerelatie en de regels met betrekking tot het melden van fraude.

Artikel 12 BTA bepaalt aan welke voorwaarden moet zijn voldaan alvorens een accountantsorganisatie een opdracht tot wettelijke controle aanvaardt of continueert. Een aantal van die voorwaarden betreft de kwaliteit van de accountantsorganisatie zelf en die van de externe accountant. Een voorwaarde betreft die van de integriteit van de controlecliënt. Daarbij gaat het niet om het vormen van een moreel oordeel maar om een inschatting van de kans dat de controlecliënt de accountant zal misleiden of onder druk zetten, met alle gevolgen van dien voor de uitkomst van de wettelijke controle. Het gaat, met andere woorden, om een beoordeling van wat ik eerder heb aangeduid als het agencycontrolerisoco. In de toelichting bij het BTA worden, niet limitatief, een aantal aspecten opgesomd waarop die integriteitcontrole betrekking kan hebben. De door de accountant in het kader van deze controle te verzamelen en te verwerken gegevens kan een verwerking van persoonsgegevens in de zin van de Wet bescherming persoonsgegevens (Wpb) met zich meebrengen. Niet alleen dient de accountantsorganisatie bij het verkrijgen van deze gegevens het proportionaliteit- en subsidiariteitsbeginsel in acht te nemen, ook voor het overige dient te worden voldaan aan het bepaalde in de Wpb. Veronachtzaming van de bepalingen van de Wpb heeft tot gevolg dat persoonsgegevens van de controlecliënt niet (verder) mogen worden verwerkt.

Het wettelijk controleproces als geheel valt onder het toezicht dat de AFM daarop uitoefent, maar de vraag is of het vaststellen de integriteit van de controlecliënt, gelet op de persoonsgevoeligheid van de daarin te betrekken informatie, niet valt onder het toezicht van het College bescherming persoonsgegevens (CBP). In de toelichting noch tijdens de behandeling in de Tweede Kamer is aan dit aspect aandacht besteed. Bij het beoordelen van dit integri-

teitrisico dient nog een andere overweging te worden gemaakt. Voor zover de controlecliënt als OOB wordt aangemerkt, zijn door de toezichthouder de leden van de raad van bestuur als getoetst op deskundigheid en betrouwbaarheid. Waarom zou de accountant bij die groep controlecliënten een dergelijke toetsing nogmaals moeten doen?

In artikel 29 van het besluit wordt de onafhankelijkheidsnorm uitgewerkt. Dit artikel bepaalt dat de vergoeding voor het uitvoeren van een wettelijke controle niet afhankelijk mag zijn van andere diensten die de accountantsorganisatie bij de controlecliënt verleent of van de strekking van de af te geven accountantsverklaring. Voorts dient de grondslag voor de vergoeding voor het uitvoeren van de wettelijke controle elk jaar op voorhand te worden vastgesteld. Een bepaling als artikel 29 zou deels overbodig zijn indien het kabinet een meer prominent standpunt zou hebben ingenomen in de kwestie van het samengaan van controle- en adviespraktijk bij eenzelfde controlecliënt. Deze bepaling maakt echter wel duidelijk dat het samengaan van deze twee activiteiten een onafhankelijkheids- en daarmee samenhangend integriteitrisico in zich draagt. Dit onderdeel van deze bepaling is, zo bezien, een impliciet pleidooi voor het verbod op het samengaan van controle- en adviespraktijk bij een controlecliënt. Dat de grondslag voor de vergoeding voor het uitvoeren van een wettelijke controle op voorhand moet worden vastgesteld, doet niet af aan het onafhankelijkheidsrisico dat ligt in het financiële aspect van de cliëntrelatie. Het vergoedingsaspect van de wettelijke controle had buiten bereik van opdrachtgever en accountantsorganisatie moeten worden gebracht door bijvoorbeeld een wettelijk tariefsysteem. Onafhankelijkheidsrisico's worden door de wetgever wel onderkend maar in plaats van deze weg te nemen, worden ze in stand gehouden en schijnbaar onder controle gebracht door een wettelijke regeling.

In de WTA is een bepaling opgenomen die de accountant verplicht bij het ontstaan van een redelijk vermoeden van fraude van materieel belang daarvan melding te doen bij een opsporingsambtenaar. (art. 26 WTA). Dit artikel houdt tevens een vrijwaring in van de meldende accountant voor de schade die een derde als gevolg van die melding lijdt. In het BTA, artikel 36, 37 en 38, wordt de fraudemelding verder uitgewerkt. In artikel 36 BTA wordt het begrip fraude van materieel belang nader omschreven. Materialiteit wordt niet gekoppeld aan de omvang van de fraude, maar aan de aard van de handeling. Het moet gaan om een opzettelijk handelen of nalaten waarbij misleiding wordt gebruikt om een wederrechtelijk voordeel te behalen. De aard en omvang moeten zodanig zijn dat beslissingen die in het maatschappelijk verkeer worden genomen op grond van de financiële verantwoording van de controlecliënt zouden kunnen worden beïnvloed door die misleiding. Hoewel de vaste commissie voor financiën verheugd is[656] met deze nadere invulling van het begrip fraude van materieel belang zijn bij die invulling de nodige vragen te stellen. Op de eerste plaats wordt de accountant geconfronteerd met een derde fraudedefinitie. Waar de definities van dit verschijnsel in de GBR en de RAC al onderling verschillen sluit de definitie in het BTA bij de eerder genoemde definities niet aan. Zoals gedefinieerd in het BTA is fraude van materieel belang een hybride

656. Kamerstukken II, 2005/06, 29658, nr. 76, p.3.

verschijnsel, een combinatie van artikel 326 Wetboek van Strafrecht (oplichting) voor wat betreft de materiële gedraging en artikel 46 WTE (gebruik voorwetenschap) voor wat betreft het maatschappelijk effect van de materiële gedraging.

> "Onder fraude van materieel belang als bedoeld in artikel 26, derde lid, van de wet wordt verstaan een opzettelijk handelen of nalaten waarbij misleiding wordt gebruikt om een wederrechtelijk voordeel te behalenen waarbij de aard of de omvang zodanig is dat beslissingen die in het maatschappelijk verkeer worden genomen op grond van de financiële verantwoording van de controlecliënt zouden kunnen worden beïnvloed door die misleiding."[657]

Diekman heeft aangetoond dat accountants, gelet op hun opleiding, niet geëquipeerd zijn om fraude te ontdekking. Artikel 36 BTA is een uitdrukkelijke bevestiging van deze stelling. De complexiteit van de fraude zoals vastgelegd in artikel 36 BTA zal door menig ervaren fraude-onderzoeker niet makkelijk worden herkend en onderkend, laat staan door een accountant. Tenzij de wetgever beoogd heeft dat de accountant die fraudes, die uit de jaarrekening druipen, wel zou behoren te herkennen. In het meest gunstige geval van herkenning dient de accountant in te schatten of wat door hem is geconstateerd van invloed is op de beslissingen die in het maatschappelijk verkeer worden genomen op grond van de financiële verantwoording van zijn controlecliënt. Daartoe is hij op grond van zijn opleiding geenszins in staat. Waar in het algemeen overleg tussen de minister van financiën en de vaste commissie van financiën met betrekking de WTRA[658] door de commissie is opgemerkt dat de WTRA vooral door het ministerie van justitie is geschreven met weinig kennis en achtergrond van de accountantspraktijk, geldt deze vasttelling in gelijke mate voor artikel 36 BTA. Het gebrek aan kennis betreft dan niet alleen kennis van de accountantspraktijk maar evenzeer kennis van het strafrecht en bewijsrecht. Dat de vaste commissie voor Financiën verheugd is met de nadere omschrijving in artikel 36 BTA toont eens te meer aan dat serieuze vragen kunnen worden gesteld bij de kwaliteit van wetgevingsprocessen en de mate van deskundigheid die in het parlement aanwezig is om deze processen op deskundige wijze te bewaken en te begeleiden.

Artikel 37 BTA houdt een redresregeling in die niet afwijkt van de redresregeling zoals die thans bestaat en is vastgelegd in de verordening fraudemelding. Deze bepaling roept echter vragen op. Indien een accountant in het kader van een wettelijk voorgeschreven controleproces stuit op een fraude van materieel belang, is hij niet gehouden deze te melden indien is voldaan aan de omstandigheden zoals opgesomd in artikel 37 BTA. Ik roep in herinnering dat het bij een fraude van materieel belang voor zover het de gedraging van de fraudeur betreft, moet gaan om een opzettelijk handelen of nalaten waarbij misleiding wordt gebruikt om een wederrechtelijk voordeel te behalen. Hoewel wet noch besluit hier duidelijk over zijn, moet op grond van de manier waarop artikel 37 BTA is geredigeerd, worden aangenomen dat als fraudeur de leiding van controlecliënt moet worden beschouwd. Anderen dan de leiding van

---

657. Stb 2006, nr. 380, p.11, 47, 48, 49.

658. Kamerstukken II, 2005/06, 29658, nr. 76, p.3.

de controlecliënt zijn niet in staat om bionnen de organisatie de in artikel 37 BTA beoogde effecten te realiseren. Indien de leiding van een gecontroleerde huishouding door de accountant wordt betrapt op ernstige fraude, dient die leiding in staat te worden gesteld deze fraude te herstellen. Fraude van materieel belang kan worden vergeleken met de valsheid- en bedrogartikelen van in het Wet boek van Strafrecht. Bij schending van deze bepalingen is van een mogelijkheid tot inkeer geen sprake, maar is van strafvervolging inclusief vrijheidsbeneming sprake. Het is maatschappelijk gezien niet te verklaren waarom de frauderende leiding van een huishouding de mogelijkheid moet krijgen door haar gepleegde fraude ongedaan te maken, terwijl de maatschappelijke gevolgen van die fraude vele malen ernstiger kunnen zijn dan de gevolgen van het handelen van een gemiddelde fraudeur. De vraag ligt dan ook voor of de wetgever, gelet op artikel 37 BTA, nog serieus genomen kan worden als het gaat om de aan de ten grondslag van de WTA en BTA liggende motivering (het maatschappelijk vertrouwen in de jaarcijfers; het vertrouwen in de kwaliteit van de accountant, transparantie van de kapitaalmarkt). Door de redresbepaling wordt maatschappelijk gezien de onafhankelijke positie van de accountant te gronde aangetast. Hij is niet de hoeder en beschermer van de belangen van het maatschappelijk verkeer, hij beschermt de positie en de belangen van zijn opdrachtgever, van wie hij, gelet op de financieel gekleurde cliëntrelatie, afhankelijk is. Volgens de nota van toelichting geeft het besluit uitwerking aan het materiële normenkader voor de accountantsorganisatie dat via zelfregulering verder kan worden ingekleurd. Gelet op de hierboven geconstateerde inconsistenties in het besluit is het niet alleen de vraag of de beroepsorganisaties daartoe in staat zullen zijn, maar vooral of het op deze materie betrokken maatschappelijk verkeer daaraan enig nader inzicht met betrekking tot het functioneren van accountants en accountantsorganisaties kan ontlenen.

5.5. Het wetsvoorstel tuchtrechtspraak voor accountants (WTRA).

In mei 2004 heeft het kabinet het concept wetsvoorstel tuchtrechtspraak accountants (Voorstel WTRA) openbaar gemaakt.[659] Blijkens een door de Rijksvoorlichtingsdienst uitgebracht persbericht[660] heeft de ministerraad op 8 oktober 2004 ingestemd met dit voorstel van de ministers van Justitie en Financiën en is het voorstel voor advies naar de Raad van State gezonden. Dit wetsvoorstel dient in nauwe samenhang met de WTA te worden bezien. In de WTA worden bepaalde voorzieningen getroffen waarop dit voorstel voortborduurt. De WTA houdt op het punt van de tuchtrechtspraak in, dat de Raden van Tucht zullen verdwijnen en worden vervangen door de Accountantskamer die wordt gevestigd in Zwolle. Het CBB blijft de aangewezen beroepsinstantie. Het wetsvoorstel is op 5 december 2005 bij de Tweede Kamer ingediend. Artikel 33 WTA heeft betrekking op de tuchtrechtspraak en geeft aan onder welke omstandigheden de registeraccountant is onderworpen aan tuchtrechtspraak. Die

659. http://www.nivra.nl/etalage.asp?sfgdata=4.

660. http://overheid.nieuwsbank.nl/inp/2004/10/08/rl44.htm?fmt=OVH_NEW.

omstandigheid doet zich voor indien een registeraccountant heeft gehandeld in strijd met het bij of krachtens de WTA bepaalde bij het uitvoeren van werkzaamheden met betrekking tot de totstandkoming of uitvoering van een opdracht tot beoordeling van een financiërle verantwoording; de werkzaamheden met betrekking tot de totstandkoming of uitvoering van een opdracht tot het verrichten van een vrijwillige controle of de werkzaamheden waarbij het inschakelen van een registeraccountant bij wet is voorgeschreven.

Accountants kunnen bij de Accountantskamer vervolgd worden wegens overtreding van artikel 51 WAA, artikel 33 WRA en artikel 28 WTA. Daarmee wordt de grondslag van het klachtrecht gewijzigd. De huidige grondslagen zijn het beteugelen van misslagen in de beroepsuitoefening en het beteugelen van inbreuken op de verordeningen van NIVRA en NOvAA én inbreuken op de eer van de stand. Hoofdstuk 7 van de WTA houdt bepalingen in tot wijziging van andere wetten.

Op grond van die bepalingen worden de artikelen 51.1 WAA en 33.1 WRA gewijzigd. Inhoudelijk blijven die artikelen na wijziging gelijkluidend:

> "1. De registeraccountant is aan tuchtrechtspraak onderworpen indien hij handelt of heeft gehandeld in strijd met het bij of deze wet (WRA of WAA, *toevoeging* HdG) bepaalde bij het uitvoeren van:
> a. werkzaamheden betreffende de totstandkoming of de uitvoering van een opdracht tot beoordeling van een financiële verantwoording;
> b. werkzaamheden betreffende de totstandkoming of de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van vrijwillige controle, of
> c. werkzaamheden waarbij inschakeling van een registeraccountant bij wet is voorgeschreven."[661]

Artikel 28 WTA luidt:

> "De externe accountant is aan tuchtrechtspraak onderworpen indien hij bij het uitvoeren van werkzaamheden betreffende de totstandkoming of de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van wettelijke controles handelt of heeft gehandeld in strijd met het bij of krachtens de artikelen 25, 27, 29 of 30 van deze wet bepaalde."[662]

Het verschil tussen art. 28 WTA en art. 33 WRA bestaat uit de omvang van de normadressaat. Respectievelijk extern accountant en registeraccountant en de omvang van de werkzaamheden uitgevoerd door de normadressaat die vallen onder de werking van het tuchtrecht: enerzijds alleen wettelijke controles en anderzijds beoordelingsopdrachten, vrijwillige controles en wettelijke controles. In de memorie van toelichting bij het concept voorstel WTRA[663] is gesteld dat het tuchtrecht voor accountants geen betrekking zal hebben op activiteiten van accountants die niet voortvloeien uit de wet. De vraag doet zich dan voor of samenstellingopdrachten en vrijwillige controles kunnen worden beschouwd als activiteiten voortvloeiend uit de wet.

661. Kamerstukken II, 2003/ 04, 29658, nr.2, p.23.

662. Kamerstukken II, 2003/ 04, 29658, nr.2, p.7.

663. http://www.nivra.nl/etalage.asp?sfgdata=4, MvT, p.2.

De toegang tot de Accountantskamer is net als bij de huidige tuchtrechtspraak laagdrempelig. Een ieder kan bij een vermoeden van overtreding van de zojuist genoemde artikelen, binnen redelijke termijn na vaststelling van die overtreding bij de Accountantskamer de zaak aanhangig maken door middel van een schriftelijke verklaring. De klager hoeft bij de klacht geen persoonlijk belang te hebben. De motieven voor het indienen van een klacht zijn niet terzake doende. De tuchtrechtelijke maatregelen die de accountantskamer kan opleggen zijn:

- waarschuwing,
- berisping,
- geldboete,
- tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de accountant in het register voor ten hoogste één jaar,
- doorhaling van de inschrijving van de accountant in het register. Daarbij bepaalt de accountantskamer tevens gedurende welke periode iemand niet opnieuw in het register kan worden ingeschreven. Deze termijn bedraagt maximaal 10 jaar.

In dit voorstel is de geldboete een nieuwe tuchtrechtelijke maatregel die van invloed zal zijn op de aard van de procedure nu die maatregel als punitief van aard wordt beschouwd. Het bedrag van de boete bedraagt minimaal € 2,- en maximaal € 4500,-.[664]

De beslissing tot het opleggen van één van deze maatregelen kan openbaar worden gemaakt, indien het door de overtreden artikelen beschermde belang dit vergt. De leden en plaatsvervangend leden van de Accountantskamer worden op voordracht van de Minister van Financiën bij Koninklijk Besluit benoemd voor een periode van zes jaar. Twee van de acht leden van de Accountantskamer zijn accountant of deskundig op het gebied van de werkzaamheden van de accountant.

Als een bij de Accountantskamer ingediende klacht berust op de vermoede overtreding van artikel 51.1 WAA of 33.1 WRA, maar ook op art. 28.1 WTA dient deze kamer ambtshalve[665] de klacht met laatstgenoemd artikel aan te vullen. Het wetsvoorstel voorziet in termijnen waarbinnen betrokkene en klager kunnen reageren op respectievelijk de klacht en de reactie van betrokkene. Binnen acht weken nadat de zaak aanhangig is gemaakt, dient betrokkene opgeroepen te worden ter zitting te verschijnen. Verschijning in persoon kan worden bevolen. Indien aan dit bevel geen gevolg wordt gegeven, kan de Accountantskamer de officier van justitie verzoeken betrokkene te dagvaarden met een bevel medebrenging. De zitting is openbaar, maar gehele of gedeeltelijke behandeling met gesloten deuren is mogelijk. Betrokkene heeft altijd recht op bijstand door een raadsman, hij kan zich ook bij volmacht laten vertegenwoordigen. De leden van de Accountantskamer kunnen worden gewraakt. De artikelen 513 tot en

---

664. Een accountant(sorganisatie) kan strafrechtelijk worden aangesproken wegens overtreding van artikel 5.1 en artikel 6.3 van de WTA. Beide artikelen hebben betrekking op de vergunningsvoorwaarden. De strafrechtelijke sanctie kan bestaan uit een maximale boete van € 11250,= en/of 2 jaar gevangenisstraf. De AFM heeft de wettelijke bevoegdheid terzake van overtreding van diezelfde artikelen een bestuurlijke boete op te leggen van maximaal € 900.000,- per overtreding.

665. Kamerstukken II, 2005/06, 30397, nr.3, p.18.

met 515 Sv zijn van toepassing. Ambtshalve dan wel op verzoek van een van de partijen kan de Accountantskamer getuigen en of deskundigen oproepen. De artikelen 217 tot en met 220 Sv zijn van toepassing. De Accountantskamer doet in principe schriftelijk uitspraak, maar het is mogelijk onmiddellijk na de zitting mondeling uitspraak te doen. Een klacht kan door de voorzitter zonder zitting worden afgedaan, indien hij van oordeel is, dat een klacht ongegrond is en geen tuchtmaatregel dient te worden opgelegd en indien naar zijn oordeel een klacht wel gegrond is, maar geen andere maatregel dan een waarschuwing of berisping of een boete van ten hoogste € 225,- dient te worden opgelegd. De aangewezen beroepsinstantie is het CBB. Dit College kan, evenals de Accountantskamer in afwachting van een uitspraak onder bepaalde omstandigheden de inschrijving in het register van betrokkene voor ten hoogste zes maanden doorhalen. Het CBB was al de aangewezen beroepsinstantie op grond van de bepalingen van tuchtrecht in de WRA en de WAA. In de Wet toezicht bedrijfsorganisatie 2004 is de regeling voor het beroep bij het CBB geheel uitgeschreven.

Het voorgestelde tuchtrecht voor accountants heeft geen betrekking op activiteiten van accountants die niet voorvloeien uit de wet. Het klachtrecht wordt ingeperkt door het beginsel van ne bis in idem, de eisen van een behoorlijke klachtprocedure en door tijdsverloop. Het algemeen belang bij tuchtrechtspraak zal niet onder alle omstandigheden zwaarder wegen dan het belang van de accountant niet geconfronteerd te worden met zaken uit een ver verleden. Het wetsvoorstel voorziet voorts in het in het leven roepen van een klachtencommissie door de beroepsorganisaties die zaken in behandeling neemt die niet vallen onder het tuchtrecht. Na consultatie met alle geraadpleegde instanties is het wetsvoorstel aangepast in die zin dat alle werkzaamheden van accountants vallen onder het bereik van het wetsvoorstel.[666] Wel geldt de beperking dat voor werkzaamheden die niet tot de kerntaken van de accountant behoren eerst een klachtenprocedure als bedoeld in het wetsvoorstel wordt gevolgd.

De in dit wetsvoorstel door de wetgever gebruikte argumenten tot het in het leven roepen van een nieuw tuchtrecht voor deze beroepsgroep overtuigen naar mijn oordeel niet. Op geen enkele wijze wordt ingegaan op de kwaliteit van de huidige tuchtrechtspraak of wordt blijk gegeven van een onderzoek naar de kwaliteit van de uitspraken van de huidige raden van tucht en het CBB. Evenmin getuigt dit wetsvoorstel en de daarbij behorende Memorie van Toelichten van een analyse van de uitspraken van de raden van tucht op de kerntaken van de accountant. Uit het door mij uitgevoerde onderzoek naar uitspraken van de raden van tucht, hoofdstuk 4.1, blijkt dat met betrekking tot de kerntaak van de accountant, de wettelijke controle van de jaarrekening, er in feite geen zaken zijn. De in de MvT bij de wetsvoorstel gehanteerde argumentatie heeft dan ook veel weg van een doelredenering die niet wordt gedragen door feiten of omstandigheden die deze redenering dragen. Dat klemt te meer nu de tuchtrechtspraak nieuwe stijl via de omweg van een klachtenprocedure van toepassing blijft op alle door de accountant verrichte werkzaamheden.

666. Kamerstukken II, 2005/06, 30397, nr. 3, p. 11.

5.6. Wet uitvoering IAS-verordening.

Met wetsvoorstel 28220[667], Wijziging van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek in verband met het gebruik van internationale jaarrekeningstandaarden, de IAS, beoogde de Nederlandse regering:

> "de toepassing van de internationale jaarrekeningstandaarden te vergemakkelijken en discrepanties tussen het Nederlandse jaarrekeningrecht en die standaarden weg te nemen."[668]

Met dit wetsvoorstel wil de regering, vooruitlopend op de verplichte toepassing van de IAS op grond van verordening 1606/2002, zoals besproken in hoofdstuk 2, ondernemingen in staat stellen reeds voor het tijdstip van verplichte toepassing daarvan gebruik te maken. [669]. Een van de redenen tot de indiening van een vooruitlopend wetsvoorstel was gelegen in de problemen op Europees niveau met de invoering van IAS 32 en 39 betreffende de presentatie en waardering van financiële instrumenten. In zijn brief aan de Tweede Kamer van 23 maart 2004[670] zet de Minister van Financiën zijn voornemens ten aanzien van de implementatie van de IAS-verordening, de IAS-39 richtlijn en de harmonisatierichtlijn uiteen. De intrekking van dit wetsvoorstel kwam, gelet op de voortgang op Europees niveau met betrekking tot IAS 32 en 39 niet als een totale verrassing.

In 1973 is het International Accounting Standards Committee (IASC, vanaf 01-01-01 IASB) opgericht met het doel wereldwijd toepasbare standaarden voor jaarrekeningen te formuleren, de International Accounting Standards (IAS). De IASB keurt bindende interpretaties van de IAS goed ten einde te bewerkstelligen dat de IAS wereldwijd op dezelfde manier worden toegepast.

In 1995 maakt de Europese Commissie als haar standpunt bekend dat de geharmoniseerde grondslag van het Europees jaarrekeningenrecht onvoldoende is om aan het proces van verdergaande internationalisering het hoofd te bieden. Volgens de Commissie moet niet langer worden gestreefd naar harmonisatie maar moet aansluiting worden gezocht bij de IAS.

De verplichting dat beursgenoteerde ondernemingen hun geconsolideerde jaarrekening volgens de IAS opstellen werkt rechtstreeks en behoeft geen omzetting in nationale regelgeving. Anders is dat met de twee opties die de verordening kent. Wil een lidstaat van die opties gebruik maken dan dienen deze in de nationale wetgeving te worden geïmplementeerd. De eerste optie betreft uitstel van de verplichte toepassing van de IAS tot 1 januari 2007 voor bepaalde categorieën ondernemingen en de tweede optie betreft het verplichten of het toe-

667. Kamerstukken II, 2001/02, 28220, nr. 1 – 5.

668. Kamerstukken II, 2001/02, 28220, nr. 3, pag. 1.

669. De na 1 april 2001 gepubliceerde IAS worden aangeduid als IFRS. Daar in het in deze paragraaf te bespreken wetsvoorstel de afkorting IAS wordt gebruikt, sluit ik daarbij aan.

670. Kamerstukken II, 2003/04, 21109, nr. 127.

staan van de IAS voor de enkelvoudige jaarrekening van beursgenoteerde ondernemingen. De minister is niet voornemens van deze opties gebruik te maken. Het uitgangspunt daarbij is dat indien een beursgenoteerde onderneming een geconsolideerde jaarrekening opstelt op basis van de IAS het niet voor de hand ligt dat de enkelvoudige jaarrekening op andere grondslagen zal worden opgemaakt. De verordening biedt de lidstaten ook de mogelijkheid toepassing van de IAS toe te staan voor de (geconsolideerde) jaarrekeningen van niet beursgenoteerde ondernemingen. Uitgangspunt daarbij is dat nationale regels geen belemmering mogen vormen voor toepassing van de IAS. Hoewel deze minister en zijn voorganger er voorstander van zijn dat voor een bepaalde groep ondernemingen, de niet beursgenoteerde financiële instellingen, de toepassing van de IAS verplicht wordt gesteld, ligt die verplichting thans niet in de rede. Een dergelijke verplichting zou een te zware belasting voor deze ondernemingen vormen.[671]

Kiest een onderneming voor toepassing van de IAS, dan is dat een integrale keuze. Ofwel toepassing van alle IAS, ofwel toepassing van alle voorschriften van titel 9 van boek 2 BW. Deze tweedeling wordt echter genuanceerd door implementatie in titel 9 van enkele door de IAS toegelaten opties uit de IAS-39 richtlijn en de moderniseringsrichtlijn. Ongeacht de toepassing van de IAS blijven een aantal bepalingen uit titel 9 gelden aangezien de IAS die bepalingen niet kennen. Het gaat om bepalingen met betrekking tot kapitaalbescherming, het accountantsverslag en de openbaarmaking.[672]

De minister is dan ook voornemens de omzetting van de IAS-verordening, de IAS 39-richtlijn en de moderniseringsrichtlijn te doen geschieden door middel van één wetsontwerp. Dat wetsontwerp[673] is reeds op 7 september 2004 bij de Tweede Kamer ingediend.

De omvang van dit wetsvoorstel (29787) is niet groot. In boek 2 zouden 29 artikelen gewijzigd moeten worden en twee nieuwe artikelen, 381a en 381b, worden toegevoegd. Doel van de verordening en de richtlijnen waarop dit wetsvoorstel betrekking heeft, is een verder harmoniseren en moderniseren van het jaarrekeningenrecht binnen de EU. Op die manier wordt de gebruikers van jaarrekeningen een hogere graad van internationale transparantie en vergelijkbaarheid geboden. Eind september 2003 heeft de Europese Commissie de IAS, met uitzondering van IAS 32 en 39, goedgekeurd. Het grootste struikelblok in het proces van Europese besluitvorming werd gevormd door IAS 39. Deze richtlijn heeft betrekking op de waardering van financiële instrumenten in de (geconsolideerde) jaarrekening. Deze instrumenten zouden tegen actuele waarde moeten worden gewaardeerd. De richtlijn dwingt thans slechts tot implementatie van één verplichting: grote ondernemingen moeten in de toelichting bij de jaarrekening informatie verschaffen over financiële instrumenten die niet tegen actuele waarde zijn gewaardeerd.

Het wetsvoorstel houdt ook de wijziging in van één artikel dat niet valt onder titel 9, artikel 2:117 BW. Hoewel dit artikel geen betrekking heeft op het implementatieproces hangt

671. Kamerstukken II, 2003/04, 21109, nr. 127, p.4.

672. Kamerstukken II, 2003/04, 21109, nr. 127, p.5.

673. Kamerstukken II, 2003/04, 29737, nr. 1 – 8.

het er zeer nauw me samen. De wijziging biedt de accountant de gelegenheid om in de algemene vergadering van aandeelhouders uitleg te geven over de controle op de jaarrekening en de achtergrond van zijn verklaring. In de brief van de ministers van financiën, justitie en economische zaken aan de Tweede Kamer van 1 maart 2004[674] hebben deze bewindslieden een uit veertien punten bestaand actieplan toegezegd om de bevindingen van de commissie Tabaksblat een wettelijke basis te geven. Een van die aanbevelingen houdt in de externe accountant toegang te verschaffen tot de algemene vergadering van aandeelhouders. De in dit wetsvoorstel voorgestelde wijziging van artikel 117[675] boek 2 BW maakt dat mogelijk. Bij brief van 7 oktober 2004[676] heeft de Minister van justitie aan de Tweede Kamer kenbaar gemaakt de code corporate governance aan te wijzen als een gedragscode in de zin van 2:391 lid 4 BW.

Het wetsvoorstel houdt de invoeging van twee nieuwe artikelen, 381a en 381b, in. Deze artikelen hebben betrekking op de waardering van financiële instrumenten tegen actuele waarde en de gevolgen daarvan voor de jaarrekening (art. 381a) en de gevolgen van het niet toepassen van dit principe en de gevolgen daarvan voor de jaarrekening (artikel 381b). De voorgestelde wijziging van artikel 391 boek 2 BW heeft betrekking op de kwaliteit van het jaarverslag.

> "Het jaarverslag geeft een getrouw beeld van de toestand op de balansdatum, de ontwikkeling gedurende het boekjaar en de resultaten van de rechtspersoon en van de groepsmaatschappijen waarvan de financiële gegevens in zijn jaarrekening zijn opgenomen. Het overzicht bevat, in overeenstemming met de omvang en de complexiteit van de rechtspersoon en groepsmaatschappijen, een evenwichtige en volledige analyse van de toestand op de balansdatum, de ontwikkeling gedurende het boekjaar en de resultaten. Indien noodzakelijk voor een goed begrip van de ontwikkeling, de resultaten of de positie van de rechtspersoon en groepsmaatschappijen, omvat de analyse zowel financiële als niet-financiële prestatie-indicatoren, met inbegrip van milieu- en personeelsaangelegenheden.[677] Het jaarverslag geeft tevens een beschrijving van de voornaamste risico's en onzekerheden waarmee de rechtspersoon wordt geconfronteerd
>
> Ten aanzien van het gebruik van financiële instrumenten door de rechtspersoon en voor zover zulks van betekenis is voor de beoordeling van zijn activa, passiva, financiële toestand en resultaat, worden de doelstellingen en het beleid van de rechtspersoon inzake risico-

674. Kamerstukken II, 2003/04, 29449, nr. 1.

675. Het voorstel luidt:
"Onder vernummering van lid 5 tot lid 6 wordt een nieuw lid ingevoegd luidende:
5. De accountant aan wie de opdracht tot het onderzoek van de jaarrekening is verleend, bedoeld in artikel 393 lid 1, is bevoegd de algemene vergadering bij te wonen en daarin het woord te voeren."
Kamerstukken II, 2003/04, 29737, nr.2, p.2.

676. Kamerstukken II, 2003/04, 22449, nr. 3.

677. Door deze toevoeging ontstaat op zijn minst de indruk dat accountants in het kader van de wettelijke controle van de jaarrekening activiteiten moeten ontwikkelen die zeker niet horen tot de corebusiness van zijn beroep, waarvoor hij uiteindelijk niet opgeleid is en die meer liggen op het terrein van forensisch onderzoek.

beheer vermeld. Daarbij wordt aandacht besteed aan het beleid inzake de afdekking van risico's verbonden aan alle belangrijke voorgenomen transacties. Voorts wordt aandacht besteed aan de door de rechtspersoon gelopen prijs-, krediet-, liquiditeits- en kasstroom-risico's."

Dit artikel is gebaseerd op artikel 46 van de vierde richtlijn, gelezen in samenhang met wat daarover in de moderniseringsrichtlijn is opgenomen. Dit artikel bevat minimumvoorschriften, gebaseerd op de geldende beste praktijktoepassingen en de in de IAS voorziene informatieverplichting.[678]

Artikel 393 boek 2 BW is heeft betrekking op het deskundigenonderzoek. Met betrekking tot de door de accountant naar aanleiding van zijn onderzoek af te geven verklaring wordt dit artikel gewijzigd. Het vijfde lid[679] komt anders te luiden en een nieuw lid 6 wordt toegevoegd. Deze bepaling, dat moge duidelijk zijn, richt zich rechtstreeks tot de accountant en luidt na wijziging op de genoemde punten als volgt:

"5. De accountant geeft de uitslag van zijn onderzoek weer in een verklaring omtrent de getrouwheid van de jaarrekening. De accountantsverklaring omvat ten minste:

a. een vermelding op welke jaarrekening het onderzoek betrekking heeft en welke wettelijke voorschriften op de jaarrekening toepasselijk zijn;
b. een beschrijving van de reikwijdte van het onderzoek, waarin ten minste wordt vermeld welke richtlijnen voor de accountantscontrole in acht zijn genomen;
c. een onderdeel of de jaarrekening het vereiste inzicht geeft en aan de bij en krachtens de wet gestelde regels voldoet;
d. een verwijzing naar bepaalde zaken waarop de accountant in het bijzonder de aandacht vestigt, zonder een verklaring als bedoeld in lid 6, onderdeel b, af te geven;
e. een oordeel over de verenigbaarheid van het jaarverslag met de jaarrekening.

6. De accountantsverklaring, bedoeld in lid 5, heeft de vorm van:

a. een goedkeurende verklaring;
b. een verklaring met beperking;
c. een afkeurende verklaring; of
d. een verklaring van oordeelonthouding.

De accountant ondertekent en dagtekent de accountantsverklaring."[680]

De memorie van toelichting verschaft geen nadere toelichting op deze wijziging, maar de voorgestelde tekst laat aan duidelijkheid weinig te wensen over. Deze bepalingen houden een

678. Kamerstukken II, 2003/04, 29737, nr.3, p.24.

679. Thans luidt dit artikel:
"De accountant geeft de uitslag van zijn onderzoek weer in een verklaring omtrent de getrouwheid van de jaarrekening; voor het onderzoek volgens de tweede zin van lid 3 mag hij volstaan met de vermelding van hem gebleken tekortkomingen."

680. Kamerstukken II, 2003/04, 29737, nr.2, p.6.

rechtstreekse instructienorm voor de accountant in en leggen vast aan welke vereisten een accountantsverklaring minimaal dient te voldoen.

5.7. Het kabinetsstandpunt inzake het toezicht op externe financiële verslaggeving van beursgenoteerde ondernemingen.[681]

Vooruitlopend (curs. HdG) op de plannen van de Europese Commissie tot verplichte invoering van de IAS is in februari 2002 een (inmiddels ingetrokken) wetsontwerp[682] bij de Tweede Kamer ingediend om ondernemingen in staat te stellen op afzienbare tijd hun jaarrekeningen volgens de IAS in te richten. Gelet op die plannen en gelet op de reacties op het consultatiedocument ‘introductie toezicht op de verslaggeving beursgenoteerde ondernemingen’ heeft het kabinet plannen ontwikkeld om het toezicht op de financiële verslaglegging te versterken.[683] De ministers van financiën, justitie en economische zaken hebben op 30 mei 2002 een nota aan de Tweede Kamer gestuurd waarin het voornemen van het kabinet tot wetgeving kenbaar wordt gemaakt. Het kabinet ziet in de nota drie belangrijke elementen voor het goed functioneren van de financiële verslaggeving:

- kwalitatief hoogwaardige en internationaal geharmoniseerde verslaggeving- standaarden,
- kwalitatief goede controle van de financiële rapportages door accountants op basis van een goede kwaliteitsborging van het werk van de controlerend accountant,
- adequaat toezicht op de naleving van de rapportageverplichtingen en de toepassing van de verslaggevingstandaarden door de rapporterende onderneming.[684]

Het nieuw te introduceren toezicht heeft betrekking op alle externe financiële rapportages (jaarrekeningen, jaarverslagen, gegevens die aan jaarrekeningen moeten worden toegevoegd, halfjaarberichten en kwartaalberichten) van ondernemingen met een statutaire zetel in Nederland waarvan de effecten zijn genoteerd aan een beurs in de Europese Unie én op de naleving van de daarop betrekking hebbende normen uit de Europese en nationale wet- en regelgeving.[685] Het toezicht wordt opgedragen aan de AFM. De keuze voor de AFM is onder meer ingegeven door de deelname van de AFM aan internationale organisaties die mede vorm geven aan de internationale verslaggevingstandaarden, de International Organisation of Securities Commissions (IOSCO) en het Committee of European Securities Regulators (CERS). De toezichthouder controleert achteraf, terwijl de accountant vooraf controleert. Dit toezicht wordt ondersteund door een versterking van regels met betrekking tot de herkenbaarheid van

681. Kamerstukken II, 2001/02, 28386, nr.1.

682. Kamerstukken II, 2001/02, 28220, nr. 1-3.

683. Het gaat hier om een ander toezicht dan het toezicht op de accountants en accountantsorganisaties dat onderwerp is van het voorstel WTA. Brief van 30 mei 2002, Kamerstukken II, 2001/02, 28386, nr.1.

684. Aan het eerste element is voldaan door de verordening 1606/2002; aan het tweede element wordt gewerkt door het voorstel WTA en het derde element is onderwerp van deze nota.

685. Kamerstukken II, 2001/02, 28386, nr. 1, p.4.

de externe accountant, diens deskundigheid en onafhankelijkheid door deze een wettelijke basis te geven en het toezicht op de naleving van die regels onafhankelijk te maken.

Van het toezicht op de externe financiële rapportages zijn uitgesloten de Nederlandse beursgenoteerde beleggingsinstellingen met veranderlijk kapitaal die op het punt van de financiële verslaggeving al onder toezicht op basis van de Wet Toezicht Beleggingsinstellingen (WTB) staan.

Uitgangspunten bij de inrichting van het toezicht zijn, dat het geheel onafhankelijk moet zijn van de onderneming, de aandeelhouders en de externe accountants, dat het efficiënt, d.w.z. niet onnodig lastenverzwarend, moet zijn, dat het geen afbreuk mag doen aan de eigen verantwoordelijkheid van de rapporterende onderneming om aan de betreffende regelgeving te voldoen en dat het moet bijdragen aan de verwezenlijking van de doelstellingen van de regelgeving inzake financiële verslaglegging.

Ten einde het toezicht mogelijk te maken moeten beursgenoteerde ondernemingen hun stukken, al dan niet in elektronische vorm, deponeren bij de AFM, die ze opneemt in een openbaar register. De rapportages worden door middel van een selectieve steekproef onderzocht na een voorafgaande selectie van rapportages door de AFM op basis van een risicoanalyse. Daarnaast heeft het kabinet brede thematische onderzoeken voor ogen die branchegebonden kunnen. Voor de AFM kunnen door accountants afgegeven signalen, bijvoorbeeld in de vorm van afgifte van een geclausuleerde verklaring, reden zijn voor nader onderzoek.

Ten einde het toezicht internationaal te harmoniseren worden de IAS opgenomen in de Europese regelgeving en wordt voorzien in een procedure om de interpretaties (rulings) van de International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) van de IASB te incorporeren in de EU regelgeving.[686]

Beursgenoteerde ondernemingen zijn kwetsbaar voor negatieve publiciteit. Dat legt op de toezichthouder de verplichting zeer zorgvuldig te zijn bij het publiceren van onderzoeksresultaten. Die zorgvuldigheidsvereisten dienen wettelijk te zijn verankerd, waarbij die borging werkt zowel naar de ondernemingen toe als naar de aansprakelijkheidsrisico's van de toezichthouder. Reeds op voorhand neemt het kabinet het standpunt in dat de toezichthouder alleen dan haar definitieve conclusies mag vaststellen na kennisneming van de visie van de onderneming en de controlerend accountant.

De toezichthouder kan echter niet de rol van de Ondernemingskamer overnemen. Het slechten van geschillen tussen de onderneming en de aandeelhouders of tussen de onderneming en andere belanghebbende behoort niet tot de competentie van de toezichthouder. Een rol voor dit rechtscollege is ook weggelegd in de situatie dat de toezichthouder een klacht betreffende financiële verslaglegging niet in behandeling wil nemen.

Beursgenoteerde financiële instellingen stonden onder toezicht van DNB en de PVK. Door de fusie tussen deze toezichthouders wordt dit toezicht nu nog alleen door DNB uitgeoefend.

686. Kamerstukken II, 2001/02, 28386, nr. 1, p.10.

De toezichthouders hebben in reactie op het consultatiedocument een goede toezichtafstemming gewaarborgd. De eerder genoemde thematische onderzoeken en steekproefsgewijze controles met betrekking tot de prudentiële bank- en verzekeringsspecifieke aangelegenheden zullen worden verricht door DNB.

5.7.1. Wet toezicht financiële verslaggeving (WTFV).

Het kabinet heeft op 28 oktober 2005 bij de Tweede kamer het voorstel tot de Wet toezicht financiële verslaggeving (WTFV) ingediend. In de voorgaande paragraaf ben ik ingegaan op de aan dit wetsvoorstel ten grondslag liggende ideeën. In deze paragraaf zal ik onderzoek op welke wijze aan die ideeën blijkens de memorie van toelichting vorm is gegeven. Het wetsvoorstel heeft betrekking op de financiële verslaggeving effectenuitgevende ondernemingen die in het maatschappelijke verkeer een verantwoording- en beslissingsondersteunende functie heeft. Alleen een juiste toepassing van de verslaggevingsvoorschriften maakt externe financiële rapportages onderling vergelijkbaar en vergroot de transparantie van de kapitaal- en effectenmarkt. De overheid heeft, gelet op de afgelopen jaren gebleken onjuiste toepassing van die verslaggevingvoorschriften, ondanks de eigen verantwoordelijkheid van de effectenuitgevende instellingen op dit gebied, een eigen normstellende verantwoordelijkheid. De overheid is gehouden erop toe te zien dat normen op dit gebied worden nageleefd. De overheid neemt die verantwoordelijkheid door bij wijze van dit wetsvoorstel actief publiek toezicht door de AFM op de toepassing van de financiële verslaggevingvoorschriften door effectenuitgevende instellingen te introduceren. Een andere belangrijke reden voor dit wetsvoorstel is gelegen in de voorwaarden die de SEC stelt aan het accepteren van financiële verslaggeving op basis van IAS zonder reconciliatie naar US GAAP. Uiterlijk 2009 zal deze situatie bereikt zijn mits als één van de door de SEC gestelde voorwaarden toezicht op naleving van de IAS in de EG-lidstaten is gerealiseerd. Een ander motief om te komen tot dit wetsvoorstel is dat de huidige bepalingen die de naleving van verslaggevingvoorschriften, met name de procedure ex artikel 999 RO, beogen te borgen, aangevuld dienen te worden. Die aanvulling bestaat in wettelijk toezicht, uitgeoefend door een onafhankelijke toezichthouder, de AFM. Het door de AFM uit te oefenen toezicht op de toepassing van de financiële verslaggevingvoorschriften is verdeeld over twee toezichtdomeinen. Het eerste domein betreft de verplichting van effectenuitgevende instellingen om financiële verslaggeving algemeen verkrijgbaar te stellen en binnen een bepaalde termijn aan de AFM ter beschikking te stellen. Deze bepaling zal worden gesanctioneerd door de AFM de bevoegdheid toe te kennen lasten onder dwangsom en bestuurlijke boetes op te leggen. Het tweede toezichtdomein betreft het toezicht op de voor de effectenuitgevende instellingen geldende verslaggevingvoorschriften. De AFM zal daartoe op steekproefsgewijs en op basis van risicoanalyse bij haar ingediende jaarrekeningen en jaarverslagen toetsen. De AFM toetst de financiële verslaggeving niet op feitelijke juistheid. Die juistheid is de verantwoordelijkheid van de effectenuitgevende instelling en de externe accountant. Dit toezicht is anders dan het door de AFM uit te oefenen gedragstoezicht in het

kader van de Wft op financiële instellingen. In het kader van het toezicht binnen het tweede domein zullen aan de AFM geen bestuursrechtelijke (handhavinging)instrumenten toekomen. In dit domein zaal de bestuursrechter geen rol spelen. Wel krijgt de AFM de bevoegdheid een jaarrekeningprocedure bij de Ondernemingskamer aanhangig te maken. Deze procedure zal daartoe worden herzien en worden omgezet van een dagvaardingsprocedure naar een verzoekschriftprocedure. Met die omzetting is een aanzienlijke bekorting van de doorlooptijd van de herzieningprocedure beoogd. De termijn waarbinnen een verzoek tot herziening moet zijn ingediend wordt verruimd van twee tot twaalf maanden. Ook zal deze procedure, zoals in dit voorgesteld, worden overgebracht naar boek 2 BW.

Twijfels bij de juiste toepassing van de verslaggevingstandaarden mag de AFM niet baseren op informatie die zij uit hoofde van andere toezichttaken op accountantsorganisaties heeft (het toezicht op basis van de WTA). De twijfels bij een juiste toepassing mogen alleen gebaseerd zijn op openbare feiten of omstandigheden. Het toetsingskader van de AFM in het tweede toezichtdomein wordt gevormd door de goedgekeurde IAS, de interpretaties daarvan of de bepalingen uit Titel 9 van boek 2 BW. Die verslaggevingvoorschriften zijn 'principle-based', hetgeen met zich meebrengt dat bij de toepassing ervan een zekere mate van beoordelingsruimte bestaat. Het is niet de bedoeling dat door het beoogde toezicht die beoordelingsruimte wordt beperkt. Het is wel zo dat, in geval de IAS keuzevrijheid laten, de wijze waarop daarvan gebruik is gemaakt, uitgebreid wordt gemotiveerd. De AFM toetst wel of in het jaarverslag een mededeling inzake corporate governance is opgenomen en of deze mededeling consistent is met de inhoud van de rest van het jaarverslag. Met dit wetsvoorstel is niet beoogd dat de AFM het werk van de externe accountant over zal doen. De meerwaarde van het in dit wetsvoorstel beoogde toezicht ligt hierin dat de AFM een rol kan spelen indien de verslaggevingvoorschriften niet op de juiste wijze zijn toegepast, de accountant dit niet heeft waargenomen of die onjuiste toepassing door belanghebbenden onvoldoende aan de kaak wordt gesteld.

5.8. De anno 2005 gewijzigde richtlijnen voor de accountantscontrole.

In augustus 2005 hebben NIVRA en NOvAA gezamenlijk een vernieuwde bundel richtlijnen voor de accountantscontrole uitgegeven. In vergelijking met eerdere edities is de uitgave anno 2005 aanmerkelijk uitgebreid. Een aantal van de reeds bestaande richtlijnen is uitgebreid en er zijn een aantal nieuwe richtlijnen toegevoegd die betrekking hebben op door accountants uitgevoerde werkzaamheden die nog niet eerder nader beschreven waren. Daarbij is bijvoorbeeld te denken aan de betrokkenheid van accountants bij een prospectus en de betrokkenheid van accountants bij inbrengtransacties.

De richtlijnen 100 en 120 komen in de editie 2005 niet meer voor. Zij zijn vervangen door twee inleidende hoofdstukken "Kwaliteitsbeheersing voor accountantsorganisatie die assurance- en daaraan verwante opdrachten uitvoeren" en "Stramien voor Assurance-

opdrachten".[687] Nieuw in de editie 2005 is de term 'assurance-opdracht', hoewel deze term in de dagelijkse praktijk bij de grote kantoren al langer gebruikt werd. Volgens de verklarende woordenlijst is een assurance-opdracht:

> "een opdracht waarbij een accountant een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie van of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria te versterken.[688]

Bij een redelijke mate van zekerheid wordt het opdrachtrisico teruggebracht tot een aanvaardbaar laag niveau, rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht als basis voor een positief geformuleerde conclusie van de accountant. Bij een beperkte mate van zekerheid wordt het opdrachtrisico gereduceerd tot een aanvaardbaar niveau, rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht, waarbij het risico groter is dan bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, als basis voor een negatief geformuleerde conclusie van de accountant. De controle van een jaarrekening is een assurance-opdracht. De accountant kan vier typen verklaring afgeven: goedkeurend, met beperkingen, van oordeelonthouding en afkeurend. Nieuw is dat ieder van deze verklaringen in de editie 2005 een aantal subcategorieën kent, als gevolg waarvan een accountant 19 soorten verklaringen kan afgeven.[689] De Richtlijn Kwaliteitsbeheersing voor accountantsorganisaties die assurance- en daaraan verwante opdrachten uitvoeren vormt het kader voor een systeem van Administratieve Organisatie en Interne Controle (AO & IC) waaraan iedere accountantsorganisatie, ongeacht de omvang, dient te voldoen. Sleutelbegrippen in deze richtlijn zijn: integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag.[690] Deze begrippen vormen de algemeen ethische uitgangspunten waaraan alle accountants zich hebben te houden.[691] Het stramien voor assurance-opdrachten vervangt in de editie 2005 de Richtlijn 120 uit eerdere edities. Het stramien stelt zelf geen grondslagen vast en stelt evenmin procedurele eisen; het schept een referentiekader voor alle betrokken partijen. Er zijn twee soorten assurance-opdrachten: die tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid en die tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid. Geen assurance-opdrachten zijn die welke vallen onder de Richtlijn voor aan controle verwante opdrachten, het verzorgen van belastingaangiften en consultancy- en adviesopdrachten. Onderscheidend criterium tussen assurance-opdrachten en andere opdrachten is of er een conclusie wordt verwoord die zekerheid verschaft.[692] Richtlijn 3000 heeft betrekking op assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische informatie. De richtlijn is opgesteld

687. NIVRA/NOvAA, 2005, p. 129, 189.

688. NIVRA/NOvAA, 2005, p. 129, 82.

689. NIVRA/NOvAA, 2005, p. 1020, 1021.

690. NIVRA/NOvAA, 2005, p. 139.

691. NIVRA/NOvAA, 2005, p. 191.

692. NIVRA/NOvAA, 2005, p. 197.

om te worden toegepast voor alle assurance-opdrachten behalve opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie die vallen onder de richtlijnen voor de accountantscontrole en aan controle verwante opdrachten.[693]In schema ziet de verhouding tussen de verschillende opdrachten er als volgt uit:[694]

Soort opdracht	Doelstelling	Procedures voor het verzamelen van informatie 12)	Het assurance-rapport
Opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid	Het reduceren van het opdrachtrisico tot een aanvaardbaar laag niveau rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht als basis voor een positief geformuleerde conclusie van de accountant	Toereikende informatie wordt verkregen als onderdeel van een systematisch proces van de opdracht waarin zijn begrepen: • Het verkrijgen van kennis omtrent de omstandigheden rond de opdracht; • Het inschatten van de risico's; • Het reageren op de ingeschatte risico's; • Het uitvoeren van overige werkzaamheden waarbij gebruik wordt gemaakt van een combinatie van verificatie, waarnemingen ter plaatse, bevestiging, herberekening, opnieuw uitvoeren, cijferanalyse en inwinnen van inlichtingen. Deze overige werkzaamheden omvatten gegevensgerichte werkzaamheden, waaronder, indien van toepassing, het verkrijgen van bevestigende informatie en, afhankelijk van de aard van het object van onderzoek, het testen van de daadwerkelijke effectiviteit van de beheersingsmaatregelen • Het evalueren van de toereikendheid van de informatie.(§ 51 en 52)	Een beschrijving van de omstandigheden van de opdracht en een in positieve bewoordingen verstrekte conclusie.
Soort opdracht	Doelstelling	Procedures voor het verzamelen van informatie 12)	Het assurance-rapport
Opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid	Het reduceren van het opdrachtrisico tot een niveau dat aanvaardbaar is rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht, maar waarbij het risico groter is dan voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, als basis voor een negatief gefor muleerde conclusie van de accountant.	Toereikende informatie wordt verkregen als een onderdeel van een systematisch proces van de opdracht dat onder meer bestaat uit het verkrijgen van kennis over het object van onderzoek en over andere omstandigheden rond de opdracht, maar waarin de procedures met opzet beperkt zijn ten opzichte van een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid.	Een beschrijving van de omstandigheden van de opdracht en een in negatieve bewoordingen verstrekte conclusie.

12) Een gedetailleerde behandeling van de eisen die gelden voor het verzamelen van informatie is alleen mogelijk binnen Richtlijnen voor overige Assurance-opdrachten met betrekking tot specifieke objecten van onderzoek.

693. NIVRA/NOvAA, 2005, p. 1503.

694. NIVRA, 2005, p.233,234

In de Richtlijnen 2005 wordt dus een onderscheid gemaakt tussen Assurance- opdrachten en Non-assurance-opdrachten. Non-assurance-opdrachten zijn opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie (richtlijn 4400) en samenstellingsopdrachten (richtlijn 4410) Assurance-opdrachten zijn controle-opdrachten (richtlijnen 200-999), beoordelingsopdrachten (richtlijn 2400), assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (richtlijn 3000) en onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie (richtlijn 3400).

5.8.1. De gewijzigde richtlijn 240 in de editie 2005 van de Richtlijnen.

In de editie van 2005 is deze richtlijn gegroeid van 34 pagina's (editie 2000) naar 120 pagina's (editie 2005). De herziene richtlijn maakt een onderscheid tussen het maken van fouten en het begaan van fraude als gevolg waarvan afwijkingen in de jaarrekening ontstaan. Het verschil tussen het maken van fouten en fraude ligt volgens de richtlijn in het opzet bij de onderliggende handeling.[695] Het in de gewijzigde richtlijn gehanteerde fraudebegrip is gelijk aan dat in de oude richtlijn. Voor de accountant zijn twee soorten opzettelijke afwijkingen van belang: frauduleuze financiële verslaggeving en afwijkingen die voortkomen uit het wederrechtelijk onttrekken of doen toevloeien van waarden aan de huishouding. De herziene richtlijn hanteert ook het reeds bekende verschil tussen directiefraude en werknemersfraude. Ook in de herziene richtlijn geldt als uitgangspunt dat de primaire verantwoordelijkheid voor het voorkomen en ontdekken van fraude berust bij de organen belast met governance binnen de huishouding en de leiding van de huishouding. De inherente beperkingen die eigen zijn aan een controle brengen met zich mee dat, hoewel een controle op de juiste wijze wordt uitgevoerd, afwijkingen in de jaarrekening van materieel belang als gevolg van fraude niet worden ontdekt

> "Een accountant die een controle uitvoert conform de Richtlijnen voor de Accountantscontrole verkrijgt een redelijke mate van zekerheid dat de jaarrekening als geheel geen afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of het maken van fouten bevat. Een accountant kan echter geen absolute zekerheid verkrijgen dat afwijkingen van materieel belang in de jaarrekening worden ontdekt, als gevolg van factoren als het gebruik van beoordelingen en deelwaarnemingen, de inherente beperkingen van interne beheersingsmaatregelen en de omstandigheid dat veel controle-informatie die de accountant ter beschikking heeft wel aannemelijk is maar geen sluitend bewijsmateriaal oplevert." [696]

De richtlijn bevat concrete aanwijzingen voor de controlerend accountant en het controleteam met betrekking tot welke informatie van de huishouding dient te worden verkregen in verband met fraude en fraudegevallen die zich binnen de huishouding hebben voorgedaan.

695. NIVRA/NOvAA, 2005, p.361.

696. NIVRA/NOvAA, 2005, p.371.

Van groot belang is dat de controlerend accountant een helder inzicht krijgt in de interne beheersingsmaatregelen die de huishouding heeft getroffen ter voorkoming van fraude.

In de herziene richtlijn is het uitgangspunt gehandhaafd dat indien de accountant heeft geconstateerd dat er fraude is gepleegd of controle-informatie heeft ontvangen die er op duidt dat fraude zou kunnen zijn gepleegd, hij dit meldt aan de leidinggevenden met de juiste bevoegdheden. Indien leidinggevenden bij die fraude betrokken zijn, dan wel werknemers die belangrijke functies vervullen binnen de huishouding of anderen dient hij over die fraude te communiceren met de organen belast met governance. De herziene richtlijn voorziet in de mogelijkheid dat de accountant bij het constateren van fraude of het vaststellen van een aanwijzing van fraude dient te overwegen deze omstandigheid te melden aan de opdrachtgever en/of in bepaalde gevallen aan regelgevende instanties en/of zijn opdracht terug te geven. Nieuw bij de herziene richtlijn zijn de bijlagen met frauderisicofactoren, voorbeelden van mogelijke controlewerkzaamheden gericht op het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude en voorbeelden van omstandigheden die aanwijzingen vormen voor de mogelijkheid van fraude.

Het standpunt in de herziene richtlijn met betrekking tot de mogelijkheid tot het ontdekken van fraude in het kader van een controle van de jaarstukken is realistisch. De vraag die daarbij beantwoording behoeft is: wat is de maatschappelijke relevantie van dit ingenomen standpunt? Gelet op het realiteitsgehalte van dit standpunt relativeert het voor een belangrijk deel de verwachting dat een accountant een fraude altijd zal ontdekken of dat een goedkeurende verklaring bij een jaarrekening een garantie voor afwezigheid van fraude in de gecontroleerde jaarrekening inhoudt. De richtlijn letterlijk nemend kan het goed mogelijk zijn dat afwijkingen van materieel belang door een accountant niet worden ontdekt. Dat houdt de mogelijkheid in dat hij een goedkeurende verklaring afgeeft bij een onjuiste of valse jaarrekening. Door het innemen van dit uitgangspunt komen de fraudeur en zijn handelen in zicht. Omdat de tegenpartij te groot, te professioneel of te crimineel is, kan de accountant niet tegen hem op. De rekening ligt dan bij de stakeholders en in tweede instantie bij de samenleving. Het antwoord op de vraag of het maatschappelijk verkeer van een accountant mag verwachten dat hij een fraude die van materiële invloed is op de jaarrekening ontdekt, luidt kort gezegd neen, maar daarmee is de verantwoordelijkheid voor de fraude niet bij de accountant komen te liggen. Zo komt tevens een andere relatie in zicht: de verhouding tussen de fraudeur en de samenleving. Gelet op de maatschappelijke en financieel-economische effecten van bijvoorbeeld de bij het Ahold-concern gerezen problemen moet niet de accountant daarvoor verantwoordelijk worden gehouden, maar degenen die een dergelijke fraude hebben gepleegd of toegelaten. Met het intrekken van de goedkeurende verklaringen van voorgaande jaren is het financiële leed onder de beleggers niet weggenomen.

De situatie dat als gevolg van onjuistheden afwijkingen van materieel belang in de jaarrekening ontstaan, moet volgens de richtlijn als uitzonderlijk worden beschouwd. Het gaat volgens de richtlijn om omissies, onnauwkeurigheden. De vraag kan gesteld worden of die toelaatbaar zijn als het gaat om professionele organisaties die gehouden zijn hun AO/IC op

orde te hebben. Zelfs als een dergelijke uitzondering zich voordoet, zijn de betrokken organisaties daarvoor ten volle verantwoordelijk te houden. Waar met opzet afwijkingen van materieel belang in de jaarrekening worden veroorzaakt, geldt hetzelfde, maar in versterkte mate. In die situatie kan naar mijn oordeel geen ruimte meer bestaan voor een soort inkeer, maar dient met de betrokken organisaties kort en krachtig te worden afgerekend. Het bij de overheid, gelet op wat hierover bijvoorbeeld in de memorie van toelichting bij de WTA is opgemerkt[697] maar ook bij de accountants, gelet op wat hierover bij de functie-omschrijving van de accountant in de RAC[698], zo hoog in het vaandel staande maatschappelijke belang, waarvan de accountants nog steeds worden vermoed hoeder te zijn, dwingt tot een andere aanpak dan thans in de richtlijn wordt voorgestaan.

5.9. Nadere regels met betrekking tot onafhankelijkheid.

Uit onderzoek op nationaal (MDW, regeringsevaluatie WRA, PEBn) en Europees (Groenboek) niveau is gebleken dat, gelet op de positie van de accountant als wettelijk aangewezen controleur van jaarrekeningen, zijn onafhankelijkheid in die positie kwetsbaar is. Dat heeft niet zo zeer te maken met zijn in de wet vastgelegde controletaak, maar met een tweetal andere omstandigheden. Indien een accountant bij een controlecliënt alleen een wettelijk voorgeschreven controle uitvoert, bestaat er een vorm van financiële afhankelijkheid. Hij wordt ruimschoots betaald voor het uitoefenen van die taak die hij volgens de nog steeds opgaande vertrouwensleer niet uitoefent ten behoeve van zijn cliënt maar ten behoeve van het maatschappelijk verkeer. Op de tweede plaats heeft het accountantsberoep zich de afgelopen eeuw tot meer ontwikkeld dan wettelijk controleur van jaarrekeningen. Niet alleen een brede adviespraktijk, maar ook forensische accountancy zijn tot het takenpakket van de accountant gaan behoren. Wet- en regelgeving hebben met die ontwikkelingen geen gelijke pas gehouden. Het uitoefenen de advies- en forensische praktijk, zeker bij één controlecliënt, hebben de onafhankelijkheid van de accountant onder grote druk gezet. Het gaat daarbij zowel om de aard van de activiteiten als de financiële belangen die daarmee samenhangen. Schilder[699] heeft een onderzoek gedaan naar de onafhankelijkheidheid van accountants en hij komt onder meer tot de conclusie dat onafhankelijkheid een enigszins relatief begrip is dat wel ter discussie is gekomen vanwege de omvang van de accountantskantoren en een aantal grote déconfitures. Schilder ziet onafhankelijkheid als:

> "An essential quality, concomintant to integrity and objectivity in an accountant in public practice."[700]

697. Kamerstukken II, 2003-2004, 29658, n3.3, p.2,3,4.

698. NIVRA 2005, p.15.

699. Schilder, 1994, p. 256.

700. Schilder, 1994, p.246.

Openheid over de functionele scheiding binnen de accountantsorganisaties tussen controle en andere praktijken en het verbeteren van de wisselwerking tussen accountants en de samenleving kunnen, aldus Schilder, bijdragen aan het wegnemen van het afhankelijkheidsrisico. Uiteindelijk dient in de accountantsopleiding meer aandacht te worden besteed aan het leren omgaan met druk die van buitenaf wordt uitgeoefend ten einde integriteit als het allerlaatste kernbegrip van de accountantsethiek in stand te houden. Schilder onderkent dat de afhankelijkheid van accountants een probleem kan zijn en hij zoekt de oplossing van dit probleem binnen de beroepsgroep zelf. De vraag is of de beroepsgroep in staat is dit probleem zelf op te lossen.[701] Onafhankelijkheid is niet zo zeer een ethisch probleem, maar een financieel economisch probleem. Door afhankelijkheid te plaatsen in de sleutel van ethiek wordt het onderliggende karakter van het afhankelijkheidsprobleem, dat financieel economisch van aard is, versluierd. Emanuels definieert onafhankelijkheid als volgt:[702]

> "Onafhankelijkheid is het zich, bij het nemen van een beslissing tijdens het controleproces, baseren op de eigen professionele (vaktechnische) oordeelsvorming en professionele verantwoordelijkheid, daarbij rekening houdend met de belangen van alle betrokkenen, zonder de eigen belangen, die van de gecontroleerde of die van een ander voorop te stellen."

Ook hij betoogt dat onafhankelijkheid relatief is, maar in de zin van de mate waarin een accountant zich laat leiden door eigen economische belangen en nutsverwachtingen. Het verschil tussen de puur economische benadering van onafhankelijkheid en de vertrouwensleer ligt hierin dat volgens Limperg onafhankelijkheid een conditio sine qua non is voor het vervullen van de accountantsfunctie terwijl op grond van de agency-theorie onafhankelijkheid een van diverse omstandigheden onafhankelijke variabele is,[703] aldus Emanuels.

Op 1 januari 2003 zijn de nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de accountant in werking getreden.[704] De besturen van NIVRA en NOvAA hebben hiertoe op de grond van de hun toekomende bevoegdheden besloten. De aanbeveling omvat 40 pagina's en bij de aanbeveling is een gids voor de invoering van die nadere voorschriften uitgegeven. In samengevatte vorm houden deze regels het volgende in.

Uitgangspunt is dat de verantwoordelijkheid voor onafhankelijkheid wordt gedragen door de controlerend accountant en de controlecliënt. Er worden vijf onafhankelijkheidsrisico's onderkend.

- het risico als gevolg van belangenverstrengeling,
- het risico als gevolg van zelftoetsing,
- het risico als gevolg van belangenbehartiging (advocasy),
- het risico als een te grote mate van zelfvertrouwen,

701. In de publicatie "Trends in accountancy" heeft het NIVRA een stevige stap in die richting gezet.

702. Emanuels, 1995, p.40.

703. Emanuels, 1995, p.40.

704. NIVRA, NOvAA, 2002.

- het risico als gevolg van intimidatie.

Onafhankelijkheid wordt geborgd op twee niveaus. Het eerste niveau is dat van de controlecliënt, de accountant, het accountantskantoor en de beroepsorganisatie. Het tweede niveau betreft specifieke waarborgen voor een opdracht. Bij de beroepsorganisatie dient een systeem van kwaliteitsborging te bestaan dat voldoet aan de eisen zoals die door de Europese Commissie zijn gesteld. De verordening kwaliteitstoetsing is op 1 januari 2003 in werking getreden. Binnen het kantoor dienen maatregelen te worden getroffen met betrekking tot de bestuursstructuur. Daarbij dient er een systeem van kwaliteitsbeheersing te bestaan waarin is voorzien in het aanstellen van een compliance-officer.

Op opdrachtniveau gaat het om de persoonlijke onafhankelijkheid van de accountant, waarbij gedacht moet worden aan financiële belangen, zakelijke belangen, persoonlijke nevenfuncties, familierelaties en arbeidsrelaties die van invloed kunnen zijn op die onafhankelijkheid. Ook de schijn dat een accountant niet onafhankelijk zou zijn, moet worden vermeden. Daarnaast dient de accountant onafhankelijk te zijn in relatie tot de opdracht. Daarbij moet gedacht worden aan het vaststellen van het honorarium, interne roulatie, maatregelen bij juridische procedures en combinaties van controle en andersoortige opdrachten bij dezelfde controlecliënt.

In de voorschriften wordt geëist, dat een aantal maatregelen bij een bepaald soort cliënt, de Public Interest Entity (PIE),[705] zwaarder wegen en zwaarder moeten worden aangezet dan bij andere controlecliënten.

De mogelijkheid bestaat dat Nederlands accountants onderworpen raken aan een strenger onafhankelijkheidsregime dan het Nederlandse. Indien Nederlandse accountants werkzaamheden verrichten voor (dochters van) in de Verenigde Staten beursgenoteerde organisaties dan vallen zij onder de werking van de Sarbanes Oxleywet. Het in deze wet gehanteerde

---

705. Onder een PIE wordt verstaan:
"Een huishouding waarvoor bij het publiek een grote mate van belangstelling bestaat omdat de bedrijfsactiviteit, de omvang, het personeelsbestand of de bedrijfsstatus van dien aard is dat zij een breed scala van belanghebbenden bestrijkt. Hieronder worden verstaan:
   - alle beursgenoteerde ondernemingen en instellingen (conform de definitie artikel 2:360 BW) waar een wettelijke controle (conform de definitie artikel 2:393 BW) moet worden toegepast;
   - alle ondernemingen en instellingen (conform de definitie artikel 2:360 BW) waar een wettelijke controle (conform de definitie artikel 2:393 BW) moet worden toegepast en waarvan schuldpapier is genoteerd aan een beursinstelling;
   - alle overige ondernemingen en instellingen (conform de definitie artikel 2:360 BW) waar een *wettelijke controle* (conform de definitie artikel 2:393 BW) moet worden toegepast, indien zij voldoen aan twee van de volgende criteria:
     a. geconsolideerde omzet van meer dan € 1.4 miljard
     b. geconsolideerd balanstotaal meer dan € 700 miljoen
     c. meer dan 12.500 werknemers (geconsolideerd)

   Bij uitwerking van bovenstaande criteria wordt artikel 2:397 lid 1 en 2 naar analogie toegepast".
NIVRA, NOvAA & SRA, 2002, p. 6-7.

onafhankelijkheidsvereiste is strenger dan in Nederland. Zo geldt bijvoorbeeld een absoluut verbod op het samengaan van controle- en adviesactiviteiten bij éénzelfde controlecliënt.

5.10. Ontwerpverordening Gedrags-en Beroepscode voor Accountants-Administratieconsulenten en Registeraccountants (GBC).

NIVRA en NOvAA hebben medio 2005[706] een ontwerp-verordening Gedrags- en beroepscode voor Accountants-Administratieconsulenten en registeraccountants aan hun leden doen toekomen. Deze verordening vervangt per 1 januari 2006 de bestaande gedrags-en beroepsregels. Bij ieder optreden van een AA of een RA wordt hij niet alleen geacht op te treden in het belang van een cliënt, maar aanvaardt hij ook een verantwoordelijkheid om te handelen in het algemeen belang.[707] Deze verordening is gebaseerd op vijf beginselen:

- Integriteit,
- Objectiviteit,
- Deskundigheid en zorgvuldigheid,
- Geheimhouding,
- Professioneel gedrag.

Deze beginselen zullen van toepassing zijn op RA's en AA's ongeacht hun functie. Daarmee wordt het bereik van de GBC in vergelijking met de GBR verruimd. De RA en de AA zijn gehouden deze beginselen te allen tijd niet naar de letter maar naar de geest toe te passen.

> "Bij de in dat kader te maken beoordeling neemt de Accountant-administratieconsulent/registeraccountant tevens in aanmerking hetgeen naar zijn oordeel een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde van mening zal zijn."[708]

In de concept-verordening komt het begrip eer van de stand niet meer voor. Volgens artikel 3 van het concept dient iedere RA en AA zich te onthouden van elk handelen dat het accountantsberoep in het diskrediet brengt. Deze bepaling heeft tot oogmerk het beschermen van het maatschappelijk vertrouwen in het accountantsberoep. Ook het begrip deugdelijke grondslag komt in de concept-verordening niet meer voor. Dit begrip is opgegaan in artikel 7 van de GBC (deskundigheid en zorgvuldigheid):

> "1. De Accountant-administratieconsulent treedt bij zijn professioneel en zakelijk handelen op een deskundige en zorgvuldige wijze op in overeenstemming met de eisen zoals deze blijken uit de aan hem verstrekte opdracht of de met hem gesloten arbeidsovereenkomst en de voor hem geldende bepalingen terzake van zijn beroepsuitoefening.

---

706. www.nivra.nl/downloads/GBC_concept_september05.pdf en WWW.NIVRA.NL

707. NIVRA/NOvAA, 2005, p.1

708. NIVRA/NOvAA, 2005, p.2.

> 2. De Accountant-administratieconsulent draagt er zorg voor dat zijn mede- deling in het kader van de uitvoering van een professionele dienst een duidelijk beeld geeft van de uitkomst van zijn werkzaamheden."[709]

Artikel 9 van de GBC heeft betrekking op professioneel gedrag en is een verbijzondering van artikel 3:

> "1. De Accountant-administratieconsulent handelt in overeenstemming met de verantwoordelijkheid die zijn functie van hem eist en houdt zich bij zijn professioneel en zakelijk handelen aan de voor hem relevante wet- en regelgeving.
>
> 2. De Accountant-administratieconsulent wekt geen overtrokken verwachtingen met betrekking tot de door hem aangeboden diensten, zijn kwaliteiten en de door hem opgedane ervaring en maakt geen geringschattende verwijzingen naar, of niet onderbouwde vergelijkingen met het professioneel en zakelijk handelen van een andere De Accountant-administratieconsulent of een registeraccountant/ Accountant-administratieconsulent."

De GBC is, nog meer dan Frielink met betrekking tot de GBR heeft opgemerkt, abstract is en verschaft naar het maatschappelijk verkeer weinig, in feite geen, helderheid met betrekking tot de accountant en het maatschappelijk en professioneel functioneren van de accountant.

5.11. COM/2004/177 definitief, voorstel tot een nieuwe richtlijn.

Op 16 maart 2004 heeft de Europese Commissie een voorstel voor een Richtlijn betreffende de wettelijke accountantscontrole van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen[710] openbaar gemaakt. In de toelichting bij het voorstel wordt gememoreerd, dat dit voorstel de grondslag legt voor een evenwichtige internationale samenwerking met toezichthouders uit andere landen. Als enige toezichthouder wordt echter de Amerikaanse PCAOB genoemd. Volgens de algemene toelichting moet de richtlijn niet worden gezien als een overhaaste reactie op bedrijfsschandalen, maar als een voortzetting van de eerder door de Commissie ingezette lijn, zoals die al zichtbaar werd in het Groenboek en in de aanbevelingen die op dit terrein de afgelopen jaren door de Commissie zijn gedaan. De huidige achtste richtlijn bevat geen bepalingen met betrekking tot de wijze waarop een wettelijke accountantscontrole moet worden uitgevoerd. Evenmin kent de huidige richtlijn bepalingen met betrekking tot extern toezicht of externe kwaliteitsborging die noodzakelijk zijn om een accountantscontrole van hoge kwaliteit te garanderen. De commissie onderkent, dat naast accountantscontrole andere factoren (het bestuur van de verslaggevende entiteit, effectentoezichthouders en andere sectorspecifieke toezichthouders) een rol spelen bij het bevorderen van transparante financiële verslaglegging ten behoeve van de EU-kapitaalmarkt. De richtlijn moet daarom worden gezien in de bredere context van het Actieplan voor financiële diensten, waaronder begrepen de Commissiemededeling Modernisering van het Vennootschapsrecht, verbetering van de

709. NIVRA/NOvAA, 2005, p. 10.

710. COM (2004) 177 def.

corporate governance, overschakeling per 1 januari 2005 op IFRS, de richtlijn marktmisbruik en de Prospectusrichtlijn.

Wettelijke controle wordt in de richtlijn verstaan als de accountantscontrole van (geconsolideerde) jaarrekeningen van entiteiten die onder communautaire richtlijnen vallen. De lidstaten hebben de vrijheid de wettelijke controles uit te breiden, maar dan dienen die controles aan dezelfde eisen te voldoen als in de richtlijn gesteld. Als bijzondere vorm van samenwerking tussen accountants(kantoren) introduceert de richtlijn het begrip "netwerk." Daarmee wordt de grotere structuur bedoeld waartoe de met wettelijke controle belaste accountant of het accountantskantoor behoort, waarbij gebruik wordt gemaakt van een gemeenschappelijke merknaam en van professionele hulpmiddelen.[711] De commissie introduceert als aparte entiteit, de "instelling van openbaar belang". Dat is een instelling die vanwege de aard van haar bedrijfsactiviteit, haar omvang of personeelsbestand van groot algemeen belang is en waarvan de effecten zijn toegelaten tot de gereglementeerde handel[712].

Aan de wettelijke accountantscontrole op de jaarrekeningen van instellingen van openbaar belang worden stringentere eisen gesteld, zoals neergelegd in hoofdstuk XI van de richtlijn. De regels met betrekking tot toelating, permanente scholing en wederzijdse erkenning ondergaan geen zware wijziging en blijven gelijkluidend aan de regels zoals thans opgenomen in de achtste richtlijn. Accountants en accountantskantoren die zijn toegelaten tot de wettelijke controle dienen te zijn ingeschreven in een elektronisch openbaar register. Daarin dienen ook de gegevens van de met het toezicht belaste autoriteiten te zijn opgenomen. Indien er sprake is van een netwerk dienen die gegevens ook in dat register te zijn opgenomen. Uitgangspunt voor de verplicht geldende beroepsethiek is de ethische gedragscode van de IFAC. Regels met betrekking tot geheimhouding en het beroepsgeheim mogen de handhaving van de voorschriften voor de financiële verslaglegging, noch de uitwisseling van relevante informatie tussen bevoegde nationale autoriteiten belemmeren. De accountant moet volkomen onafhankelijk zijn van de door hem te controleren entiteit. Hij mag op geen enkele wijze betrokken zijn bij bestuursbeslissingen van die entiteit. Een controleopdracht die zijn onafhankelijkheid in gevaar brengt, moet hij weigeren. Dat geldt ook voor een niet-controle opdracht met hetzelfde risico. Het honorarium moet zodanig zijn, dat een controle van goede kwaliteit mogelijk is, maar mag niet resultaatsgebonden zijn en mag ook niet worden beïnvloed door nevendiensten die aan dezelfde entiteit worden geleverd. Waar de toelichting spreekt over de standaarden voor de accountantscontrole en accountantsverklaringen wordt aangegeven dat de Commissie overweegt de toepassing van ISA's[713] verplicht te stellen voor alle wettelijke

711. COM (2004) 177 def., p.15.

712. In de toelichting bij de richtlijn worden als instellingen van openbaar belang per definitie beschouwd alle beursgenoteerde vennootschappen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt en alle banken en verzekeringsmaatschappijen. De lidstaten mogen het begrip uitbreiden met bijvoorbeeld ziekenhuizen en pensioenfondsen.

713. Niet te verwarren met de IAS. De IAS houden regels in met betrekking tot de wijze waarop de jaarrekening dient te worden ingericht. Deze regels zijn bestemd voor degenen die de jaarrekening opstellen. De ISA's houden

controles die door het Gemeenschapsrecht worden voorgeschreven. Bij de groepsaccountant wordt de volledige verantwoordelijkheid voor de geconsolideerde jaarrekening neergelegd. In de richtlijn zijn de minimumeisen voor een kwaliteitsborgingstelsel opgenomen waaraan accountants en accountantskantoren moeten voldoen. De lidstaten dienen ervoor te zorgen dat er een doeltreffende onderzoeks- en sanctieregeling in het leven wordt geroepen om inadequaat uitgevoerde accountantscontroles op te sporen, te bestraffen en te voorkomen. De sancties mogen administratief- civiel- of strafrechtelijk van aard zijn, mits zij maar evenredig afschrikwekkend zijn. De sancties moeten de mogelijkheid inhouden de toelating van met de wettelijke controle belaste accountants en accountantskantoren ongedaan te maken. De richtlijn formuleert ook de beginselen waaraan een systeem van extern toezicht op de met de wettelijke controle belaste accountants en accountantskantoren dient te voldoen. Het toezicht moet worden uitgeoefend door een meerderheid van personen die zelf geen accountant zijn. De met de wettelijke controle belaste accountant wordt door de algemene aandeelhoudersvergadering van de te controleren entiteit benoemd. Ontslag van de accountant is alleen mogelijk als er een gegronde reden is, waarom de betrokken accountant de door hem aangevangen controle niet kan afronden. De redenen van ontslag moeten aan de toezichthouder worden meegedeeld. Geen gegronde redenen zijn verschillen van inzicht over de methode van verslaglegging en de controleprocedures. Zoals gezegd stelt de richtlijn stringente eisen aan de controle van de jaarrekening van instellingen van openbaar belang. Er worden nadere eisen gesteld aan zowel de contolerende accountant of het accountantskantoor als aan de te controleren instelling van openbaar belang. Het accountantskantoor dient jaarlijks een transparantieverslag openbaar te maken. De minimumvereisten waaraan een dergelijk verslag dient te voldoen, zijn opgenomen in de richtlijn. De cyclus van kwaliteitsbeoordeling wordt voor deze kantoren teruggebracht van 6 naar 3 jaar. De instelling van openbaar belang dient een auditcomité in te stellen. Dat comité dient minstens één onafhankelijk lid te tellen dat beschikt over voldoende deskundigheid op het gebied van boekhouding en accountantscontrole. Het comité houdt onder meer toezicht op het juiste functioneren van het systeem van interne controle en op het bestaan van een juist rapportage- en communicatiesysteem voor de melding van inbreuken op de gedragsregels betreffende interne controle en vigerende wet- en regelgeving (compliance). De controlerend accountant en het auditcomité dienen met elkaar samen te werken. Dit comité selecteert ook de accountant die of het accountantskantoor dat aan de aandeelhouders vergadering zal worden voorgedragen.

Het laatste hoofdstuk van de richtlijn heeft betrekking op de eisen waaraan niet-EU-accountants en accountantskantoren moeten voldoen, indien zij verklaringen afgeven met betrekking tot effecten die binnen de EU worden verhandeld. Deze accountants moeten in een register worden ingeschreven. Voorts zijn zij onderworpen aan de toezicht- en kwaliteitsborgingstelsels als ook aan onderzoeks- en sanctieregelingen die gelden voor de lidstaten.

---

regels in volgens welke de controle op jaarrekeningen moet worden uitgevoerd. Deze regels zijn bestemd voor controlerend accountants.

Vrijstelling van deze bepalingen is alleen mogelijk indien deze accountants reeds vallen onder een stelsel van extern toezicht dat gelijkwaardig is aan het stelsel zoals opgenomen in deze Richtlijn.

Op 1 januari 2006 dienen de lidstaten de bepalingen van deze Richtlijn te hebben aangenomen en bekendgemaakt.

5.12. Sarbanes-Oxleywet.

De doelstelling van de wet is kort en krachtig als volgt geformuleerd[714]:

> “The purpose of the bill is to address the systematic and structural weakness affecting our capital markets which were revealed by repeated failures of audit effectiveness and corporate financial and broker-dealer responsibility in recent months and years. The bill creates a strong independent board to oversee the conduct of the auditors of public companies, and it strengthens auditor independence from corporate management by limiting the scope of non-audit services that auditors can offer their public company audit clients. However, the bill applies only to the auditing of public companies. The statutory intent is that state regulatory authorities should make independent determinations of proper standards for small- and medium-sized accounting firms that do not audit public companies; state authorities should not presume that the standards applied under the bill should apply to these companies under state regulatory schemes.
> The bill also requires steps to enhence the direct responsibility of senior corporate management for financial reporting and for the financial disclosures made by public companies. The bill estabishes clear statutory rules to limit, and expose to public view, possible conflicts of interest affecting securities analysts. Finally, the bill authorizes substantially higher funding for the Securities and Exchange Commission.”

De werking van de wet is uitdrukkelijk beperkt tot ‘public companies’, beursgenoteerde ondernemingen, maar binnen die beperking beoogt de wet een integrale aanpak van al hetgeen met de financiële verslaggeving en de controle daarop te maken heeft. Daarnaast worden regels gesteld met betrekking tot het handelen van bestuurders van beursgenoteerde bedrijven, als het gaat om de handel in aandelen van die bedrijven.

De wet beoogt de onafhankelijkheid van accountants te versterken. Er wordt een onafhankelijk toezichtorgaan op de accountants in het leven geroepen, de Public Company Accounting Oversight Board, (PCAOB). De PCAOB bestaat uit vijf leden die worden benoemd door de SEC, die toezicht houdt op dit orgaan. De PCAOB is beoogd normen te stellen en te handhaven met betrekking tot de controle van jaarrekeningen en controles uit te voeren op accountantsorganisaties die beursgenoteerde organisaties als cliënt hebben. Afhankelijk van het aantal van dergelijke cliënten dient die controle jaarlijks (bij meer dan 100 controlecli-

714. Report of the committee on banking, housing and urban affairs United States Senate, to accompany S. 2673, U.S.Governement Printing Office, Washington: 2002, p. 1, 2.

enten) dan wel driejaarlijks (bij minder dan 100 controlecliënten) te worden uitgevoerd. Bij overtreding van de bepalingen van deze wet kan de PCAOB sancties opleggen, die variëren van tijdelijke schorsing tot doorhaling in het register en het opleggen van boetes die maximaal 15 miljoen dollar kunnen bedragen. De accountantsorganisaties zijn verplicht alle controle- en beoordelingsdossiers vijf jaar te bewaren.

Iedere in Amerika beursgenoteerde organisatie is verplicht een volledig onafhankelijk audit comité in te stellen, waarin ten minste één financieel deskundige zitting heeft. De leden van dit comité zijn onafhankelijk van de onderneming. Het comité is verantwoordelijk voor de benoeming, het voorstellen van de beloning van de accountant en voor het toezicht op zijn werkzaamheden. Het comité moet voor zowel controlewerkzaamheden als niet-controlewerkzaamheden vooraf toestemming verlenen. Dit hangt samen met het verbod voor accountantsorganisaties een negental in de wet opgesomde niet controle gerelateerde werkzaamheden te verrichten voor beursgenoteerde controlecliënten. Zo is het verboden naast controle de boekhouding te verzorgen, financiële informatiesystemen te ontwerpen en te implementeren, second opinion of actuariële en taxatiediensten te verlenen, juridische of andere gespecialiseerde diensten te verlenen die niets met de controle te maken hebben, als ook andere, later door de PCAOB aan te wijzen diensten.

De wet richt zich ook rechtstreeks tot leden van de board of directors. Een aantal van die bepalingen heeft betrekking op de handel in eigen aandelen en opties. De wet houdt de Chief Executive Officer (CEO) en de Chief Financial Officer (CFO) persoonlijk verantwoordelijk voor de materiële juistheid van bij de SEC ingediende periodieke verslagen en voor de materiële juistheid van de jaarrekening en de toelichting daarop. Tevens zijn zij verantwoordelijk voor het opzetten en in stand houden van een systeem van 'internal control'. Bij de SEC gedeponeerde financiële verslagen moeten door de CEO en CFO zijn ondertekend. Ondertekening betekent, dat die verslagen voldoen aan de bepalingen van de Securities Exchange Act en een getrouwe weergave vormen van de resultaten en de financiële positie van de onderneming. Overtreding van deze bepaling kan bestraft worden met een gevangenisstraf van ten hoogste tien jaar; bij opzettelijke overtreding kan een boete van vijf miljoen dollar worden opgelegd en een gevangenisstraf van ten hoogste twintig jaar. De wet kent daarnaast een bepaling op het misleiden van de accountant door 'any officer or director or an issuer.' Onder misleiding wordt ook verstaan het uitoefenen van dwang op de accountant met het doel zijn verklaring misleidend te maken.

Accountantskantoren die de jaarrekening van beursgenoteerde organisaties controleren zijn verplicht tot registratie bij de PCAOB. Bij registratie dienen zeer veel gegevens met betrekking tot onder meer controle-cliëntenbestanden, inkomsten uit controlewerkzaamheden, andere niet-controlewerkzaamheden en overige accountancywerkzaamheden te worden overgelegd. Die verplichting geldt eveneens voor accountants die de jaarrekening van dochters van aan de Amerikaanse beurs genoteerde bedrijven (mede) controleren.

5.13. Gebeurtenissen na balansdatum.

Hoewel ik het manuscript op 30 november 2006 heb gesloten, hebben zich daarna met betrekking tot de wet- en regelgeving accountants betreffend een aantal ontwikkelingen voorgedaan die van zodanige invloed op de juridische positie van de forensisch accountant zijn, dat ze niet buiten bespreking kunnen blijven.

Op 1 januari 2007 is de Wet op het financieel toezicht (WFT) in werking getreden. In deze wet zijn zeven financiële toezichtwetten opgegaan. Zoals besproken in paragraaf 1.5.3., heeft de Richtlijn 95/26 (de BCCI-richtlijn) geleid tot het opnemen in de diverse financiële toezichtwetten van een bijzondere meldingsplicht voor accountants. Artikel 11a van de WTE (oud) is daarvan een voorbeeld. Uit een oogpunt van deregulering en wetgevingstransparantie had het in de rede gelegen een dergelijke bijzondere meldplicht bij de invoering van de WFT over te brengen naar de WTA of het BTA. Voor die optie heeft de wetgever niet gekozen. Jegens beide toezichthouders, AFM en DNB behoudt de accountant in de WFT een bijzondere meldplicht zoals opgenomen in respectievelijk artikel 3.88 tweede lid jo. artikel 3.91 WFT en artikel 4.27, eerste en tweede lid en. Deze meldplicht bestaat ook indien de accountant behalve voor de betreffende beleggingsonderneming ook het onderzoek doet naar de jaarrekening van een andere rechtspersoon waarmee de beleggingsonderneming is verbonden in formele of feitelijke zeggenschapsstructuur. Hoewel volgens Grundmann- van de Krol[715] de accountant die nalaat een dergelijke melding te doen mogelijk door gedupeerden aansprakelijk kan worden gesteld wegens onrechtmatige daad jegens die gedupeerden en ook tuchtrechtelijk door de brancheorganisaties ter verantwoording kan worden geroepen, is, gelet op artikel 1 onder ten 2^e^ WED handelen in strijd met deze meldingsbepalingen ook strafrechtelijk gesanctioneerd. Daarenboven kunnen de toezichthouders bij niet naleving van dez\e meldingsplicht ook bestuurlijke boetes opleggen.

Hoewel de wet tuchtrechtspraak accountants beoogd was in werking te treden op dezelfde datum als het WTA, is die datum niet gehaald. Gelet op de brief van de minister van justitie aan de Tweede Kamer van 12 februari 2007[716] zijn de ministers van Justitie en Financiën voornemens in de loop van 2007 aan de Tweede Kamer een nota van wijziging met inachtneming het rapport van de Werkgroep tuchtrecht onder leiding van prof.mr. N.J.H.Huls te doen toekomen ten einde de bezwaren van een aantal fracties tegen de vormgeving van het tuchtrecht in het wetsvoorstel weg te nemen.

Als direct gevolg van het in werking treden van de WTA en het met deze wet nauw samenhangende BTA heeft het NIVRA door toedoen van de ledenraad een aantal nieuwe verordeningen in het leven geroepen die per 1 januari 2007 in werking zijn getreden. Het betreft de volgende verordeningen:

- De verordening gedragscode (VGC).

715. Grundmann-van de Krol, 2007, p.397.

716. Kamerstukken II, 2006/2007, 2979, nr. 48.

- De verordening accountantsorganisaties (VAO).
- De verordening kwaliteitstoetsing.

Deze drie verordeningen vormen een relevante selectie van het geheel aan op 1 januari 2007 in werking getreden nieuwe verordeningen.

De VGC vervangt de GBR. De VGC bevat alleen gedragsregels. De RAC zijn per 1 februari omgezet in de controle- en overige standaarden (COS), die in de loop van 2007 zullen worden omgezet in de Nadere voorschriften Controle- en overige standaarden (NV COS) In de NV COS zullen ook de beroepsregels uit de GBR worden opgenomen.

De in de VGC neergelegde fundamentele beginselen, integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag zijn van toepassing op alle registeraccountants. De VGC onderscheidt naast de openbaar accountant de intern accountant, de overheidsaccountant en de accountant in business. Deze laatste is een RA verbonden aan een adviespraktijk die professionele diensten voor cliënten verricht niet zijnde Assurance of daaraan verwante opdrachten. Volgens de VGC geldt onafhankelijkheid alleen voor Assurance-diensten. Het accepteren van een resultaat afhankelijke beloning bij een Assurance-opdracht is niet aanvaardbaar.[717] In de bepalingen die gelden voor de registeraccountant die optreedt als openbaar accountant wordt met betrekking tot zijn onafhankelijkheid bepaald dat de openbaar accountant die een Assurance-opdracht uitvoert onafhankelijk is van de betreffende assurancecliënt. De VGC onderscheidt onafhankelijkheid 'in wezen' en 'in schijn'. In wezen wil zeggen dat de accountant alleen rekening houdt met overwegingen in verband met de opdracht, terwijl in schijn wil zeggen dat de accountant feiten en omstandigheden vermijdt die kunnen suggereren dat zijn objectiviteit of integriteit in het geding is.

> "Onafhankelijkheid wordt vooral bepaald door de omstandigheden waarin de accountant zich bevindt en de relaties en belangen die hij heeft ten aanzien van zijn opdracht."[718]

In de nadere voorschriften is geregeld welke aanvullende dienstverlening al dan niet is toegestaan

De COS zijn evenals de RAC gebaseerd op de IFAC-standaarden. De vormgeving van de COS is gelijk aan die van de RAC. Veel van de wijzigingen betreffen terminologische aanpassingen die niet inhoudelijk van aard zijn en zijn mede veroorzaakt aanpassing aan nieuwe wet- en regelgeving. Een belangrijke inhoudelijke wijziging betreft het leggen van een koppeling met de WTA en het BTA in Controlestandaard 240. Deze heeft betrekking op de verantwoordelijkheid van de accountant voor het onderkennen van het risico van fraude in het kader van controle van financiële overzichten. In die standaard wordt meer het accent gelegd op het handelen van de accountant tijdens de verschillende stadia van fraude.[719]

De Verordening accountantsorganisaties (VAO) is een rechtstreeks gevolg van het in werking treden van de WTA en het BTA. De verordening is van toepassing op accountantsorga-

---

717. Bron: http://www.nivra.nl/etalage.asp?sfgdata=4.
718. NIVRA, een kwestie van principes. P.4
719. Bron: http://www.nivra.nl/etalage.asp?sfgdata=4.

nisaties in de zin van de WTA; vergunninghouders die wettelijke controles mogen uitvoeren. Deze verordening houdt een nadere uitwerking in van de WTA/BTA-bepalingen met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing, onafhankelijkheid en integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties. In de VAO is tevens aansluiting gezocht bij de IFAC-voorschriften op dit gebied.[720]

De verordening fraudemelding is per 1 januari 2007 ingetrokken. De fraudemelding is thans wettelijk geregeld in de WTA en het BTA en wordt nader uitgewerkt in de NV COS.

In hoeverre brengt de hierboven besproken regelgeving wijziging in formele/materiële juridische positie van de forensisch accountant in Nederland? In formeel juridische zin wijzigt er niet veel. In materiaal juridische zin verandert er wel veel; wijzigingen in de gedragscode en een aanmerkelijke omzetting en uitbreiding van de beroepscodes (uitvoeringspraktijk). Ook in de nieuwe opzet van de VGC blijft onafhankelijkheid een moeilijk en moeizaam onderwerp. Onafhankelijkheid wordt gezien als een aspect van gedrag dat in hoge mate bepaald wordt door de omstandigheden waaronder dat gedrag zich voordoet. De kern van het onafhankelijkheidsprobleem; een vorm van financiële afhankelijkheid die ontstaat op het moment dat een controleopdracht wordt aanvaard, blijft buiten beschouwing. Evenzeer blijft buiten beschouwing een verbod op het samengaan van wettelijke controleopdrachten en andersoortige werkzaamheden bij eenzelfde assurancecliënt.

Het hele pakket van nadere regelgeving is in indirect juridische zin van groot belang. Het toont aan dat deze regelgeving maatschappelijk gezien niet relevant is; het gaat om regelgeving voor een uiterst kleine groep, waarvan het (maatschappelijk) effect naar buiten toe niet wordt gecommuiceerd. Zoals eerder opgemerkt is een van de doelstellingen van de WTA en het BTA het herstel van het (maatschappelijk) vertrouwen in (het functioneren van) de accountant. Dat vertrouwen is geschokt door vermoede betrokkenheid van accountants bij boekhoudkundige en financiële schandalen, het niet voldoen aan het door accountants zelf in het leven geroepen beeld van de vertrouwensman van de samenleving; de verwachtingskloof. Een aspect van die verwachtingskloof is de communicatiekloof die, mede tot herstel van dat geschokte vertrouwen, door accountants zelf verkleind en gedicht zou moeten worden. Gelet op de wijze waarop het hele pakket van veranderingen in materieel juridische zin naar het maatschappelijk verkeer niet is gecommuniceerd, ben ik van oordeel dat de communicatiekloof met grote snelheid groeit. Ik denk dat het punt dicht genaderd is dat van enige return geen sprake meer kan zijn. De verwachtingskloof is niet te dichten. Op zich is dat niet een heel groot probleem; het betekent wel dat een aantal uitgangspunten het beroep betreffend opnieuw bezien moeten worden. Postulaten laten zich niet gemakkelijk onttakelen, maar het postulaat van de accountant als onafhankelijke vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer kan niet langer stand houden. Dat betekent 'back to the roots' en invulling zien te geven aan een functioneel accountantschap anno 2007.

720. Bron: http://www.nivra.nl/etalage.asp?sfgdata=4

5.14. Samenvatting en conclusies.

Gelet op de vooraankondigingen in de media[721] zou het in juni 2003 te presenteren wetsvoorstel WTA een fundamentele breuk inhouden met de twee jaar eerder bekend gemaakte plannen van het toenmalige kabinet.

Dit wetsvoorstel brengt ten aanzien van een deel van de problemen rond accountants helderheid; het publiek kan er met grotere zekerheid (assurance) dan voorheen van uitgaan wat de functionele positie van een extern accountant is ten opzichte van de aan zijn controle onderworpen in de wet bepaalde groep organisaties (OOB's). Het samengaan, althans de voorwaarden waaronder, van controleopdrachten met andersoortige opdrachten wordt in de wet deels geregeld. Ook is helder aan welke kwaliteitseisen accountantsorganisaties moeten voldoen om toegelaten te worden tot het uitvoeren van die wettelijke controles.

Deze helderheid gaat echter niet op voor het hele Nederlandse accountantsberoep. De WTA is geconcentreerd op een bepaald segment van de markt, de wettelijke controle van de jaarstukken van OOB's. Met betrekking tot alle overige controles én alle andere activiteiten van accountants blijft de situatie zoals deze was. Over de samenloop van bijvoorbeeld forensische activiteiten met controleactiviteiten wordt in het wetsvoorstel niets gezegd. Een vraag die door de belangenorganisaties is gesteld en die beantwoording behoeft, is: in hoeverre kunnen met de in dit wetsvoorstel gedane voorstellen de grote boekhoud- en financiële schadalen, als gevolg waarvan het vertrouwen in accountants mede is aangetast, worden voorkomen? Alle bij het accountantsberoep betrokken partijen zijn het erover eens, dat het toezicht op de beroepsgroep uitgevoerd moet worden door een extern zelfstandig toezichtorgaan. In dit wetsvoorstel wordt de AFM aangewezen als toezichthouder, terwijl een voorgaand kabinet de AFM juist niet als toezichthouder wilde aanwijzen. Het NIVRA heeft de nodige twijfels geuit bij de mogelijke opdracht aan de AFM in deze. Bij dat orgaan zouden de verschillende toezichtbelangen met elkaar in conflict kunnen komen. Een opsomming van de toezichttaken van de AFM met betrekking tot accountants bevestigt inderdaad die twijfel. Op grond van de WTA en het BTA houdt de AFM toezicht op de (kwaliteit van) accountantsorganisaties en accountants. Op grond van de WFT houdt de AFM een vorm van toezicht op accountants, die een bijzondere meldingsplicht hebben indien in het kader van een wettelijke controle bij beursgenoteerde organisaties bij bepaalde in de wet opgesomde omstandigheden worden aangetroffen. Daarnaast oefent de AFM op grond van de WTFV ook nog toezicht uit op het jaarrekeningproces als geheel, zowel op het opstellen van de jaarrekening als de wettelijke controle daarop. Het uiteindelijk vaststellen dat de jaarekeningstandaarden niet juist zouden zijn toegepast, betreft immers dit hele proces. Indien, zoals voorgesteld, de AFM eraan twijfelt of de verslaggevingstandaarden juist zijn toegepast, kan deze toezichthouder nadere informatie vragen bij de onderneming. Bij weigering of bij weigering tot een restatement kan de AFM een beroep doen op de Ondernemingskamer. De wet wordt ingevoerd, omdat met betrekking

721. NRC Handelsblad 18 juni 2003 en Financiële Telegraaf 19 juni 2003.

tot jaarrekeningen een mechanisme ontbreekt om op systematische wijze tekortkomingen in de financiële verslaggeving op te sporen. Het is niet helemaal duidelijk wat deze wet meer biedt, indien de WTA gaat functioneren zoals beoogd. Als met deze wet beoogd is de drempel tot het starten van een procedure tot herziening van de financiële verslaggeving, die voor de individuele belegger te hoog is, te verlagen, dan valt slechts te constateren, dat de individuele belegger met dit wetsvoorstel buitenspel komt te staan. Het is niet duidelijk waarom het enquêterecht (dat geen betrekking heeft op de accountant of zijn werkzaamheden), zoals dat is opgenomen in afdeling 2 van Boek 2 BW, niet of niet voldoende zou functioneren. Deze wet richt zich evenals de WTA tot de interne markt, de ondernemingen, de accountants en de AFM en niet tot de 'publieke' markt die vraagt om transparantie van regelgeving.

Er bestaat weinig verschil van inzicht tussen alle betrokken partijen over de in de wet vastgelegde kwaliteitseisen waaraan accountantsorganisaties als voorwaarde voor inschrijving in het register moeten voldoen. Reeds in de Koepelnotitie, een 'voorstudie' voor de regeringsevaluatie van de WRA, werd het in de wet opnemen van dergelijke eisen noodzakelijk geacht.

De wetgever heeft gekozen voor een complex handhavingregime. De toezichthouder kan bestuurlijke boetes opleggen krachtens artikel 54.[722] Indien de accountant handelt in strijd met het in de wet bepaalde kan hij voor de accountantskamer ter verantwoording worden geroepen. Door in artikel 1 onder ten 2^{e} van de WED de artikelen 5.1 en 6.3 WTA op te nemen kan de accountant bij overtreding van die artikelen ook strafrechtelijk vervolgd worden. Niet duidelijk is waarom bij overtreding van bepaalde artikelen (5.1 en 6.3) een dubbel handhavingregime in het leven is geroepen.

Het bestaande systeem van tuchtrechtspraak wordt veranderd. De Raden van Tucht worden opgeheven. In plaats daarvan komt de Accountantskamer. De RA die handelt in strijd met een aantal bepalingen in de WTA bij het uitvoeren van beoordelingsopdrachten, vrijwillige controles en bij de wet voorgeschreven controles is onderworpen aan deze tuchtrechtspraak. Niet duidelijk is waarom de wetgever kiest voor het opheffen van de Raden van Tucht. Tot heden heeft de tuchtrechtspraak goed gefunctioneerd en de argumenten die destijds hebben gediend tot het instellen van tuchtrechtspraak hebben tot heden niet aan kracht ingeboet. Andere beroepsgroepen waarvoor een vorm van tuchtrechtspraak bestaat, advocaten en medici, worden niet geconfronteerd met een ingrijpende wijziging van het systeem van tuchtrechtspraak. Voor civielrechtelijke geschillen, bijvoorbeeld de hoogte van een factuur, kunnen betrokkenen terecht bij een geschillencommissie die handelt volgens het principe van bindend advies. Onder nadere motivering ware het beter het bestaande systeem van tuchtrechtspraak voor accountants in stand te houden. Voor zover de wetgever als argument de professionele kwaliteit van de tuchtrechtspraak in eerste aanleg in het geding brengt, kan daaraan tegemoet

722. Uit de wetstekst volgt niet aan wie die boetes kunnen worden opgelegd. Nu nergens een koppeling wordt gemaakt naar artikel 51 Sr, zoals wel is gedaan in andere toezichtwetten, moet het ervoor gehouden worden dat die boetes alleen aan accountantsorganisaties kunnen worden opgelegd.

worden gekomen door in de WRA de artikelen die betrekking hebben op de samenstelling van de Raden van Tucht in dier voege te wijzigen.

De WTA roept een zwaar controlemechanisme in het leven dat een aantal kwaliteiten van accountantsorganisaties dient te borgen. Eveneens beoogt deze wet de wettelijke controle van de jaarrekeningen van organisaties van openbaar belang beter te borgen dan voorheen onder het regime van de WRA. Hoewel in de WTA wordt gesproken over de onafhankelijkheid van de accountant en de accountantsorganisaties, wordt door deze wet het kernprobleem betreffende die onafhankelijkheid niet weggenomen. Als een accountant de opdracht tot wettelijke controle van de jaarrekening aanvaardt, raakt hij daarmee financieel afhankelijk van zijn opdrachtgever. Voor de oplossing van dat probleem zijn, vanuit een standpunt van wetgeving, verschillende oplossingen aan te dragen. Begonnen had kunnen worden op een verbod van het samengaan van controle-opdrachten met enige andere activiteit van dezelfde account of accountantsorganisatie bij éénzelfde controlecliënt. Het financiële aspect van het afhankelijkheidsprobleem blijft zelfs geheel buiten beschouwing. Door het kernprobleem niet aan te pakken, kan veel van wat in deze wet wordt beoogd min of meer illusoir worden.

Een tweede probleem wordt in deze wet of daarmee samenhangende regelgeving niet aangepakt: de kwaliteit van de informatie die door de wettelijk gecontroleerden wordt aangedragen. De Sarbanes Oxleywet is een voorbeeld van wetgeving waarbij de verantwoordelijkheid voor de juistheid van de in de jaarrekening neergelegde informatie wordt gelegd waar die hoort te liggen: bij de leiding van de onderneming. Om de een of andere reden wil de Nederlandse wetgever daar niet aan.

Een bron waaruit voor het voorstel tot wijziging van de achtste richtlijn en voor het voorstel wet toezicht accountantsorganisaties is geput, is de Sarbanes-Oxleywet[723]. Deze wet is in de Verenigde Staten tot stand gekomen naar aanleiding van de Enron-affaire. Op 25 juli 2002 is deze wet aangenomen door het Huis van Afgevaardigden met een stemverhouding 423 – 3 en door de Senaat met 99 – 0. Volgens het American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) is deze wet:

> "A major reform package mandating the most far-reaching changes Congress has imposed on the business world since FDR's[724] New Deal"[725]

Er wordt een nieuwe toezichthouder op de accountants in het leven geroepen, de PCAOB, die wordt belast met het toezicht op accountantsorganisaties. Registratie bij deze toezichthouder is voorwaarde om de jaarrekening van in Amerika beursgenoteerde organisaties te mogen controleren. Aan de AO en IC van de accountantsorganisaties worden stringente eisen gesteld

723. Hoewel deze wet onder de van de indieners afgeleide, naam bekend is geworden, luidt de officiële citeertitel: "Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002".

724. Onder 'New Deal' wordt verstaan het pakket van maatregelen, genomen onder het bewind van de Amerikaanse president Franklin Dwight Roosevelt, om de conjuncturele depressie in de Verenigde Staten, die volgde na de beurscrisis in 1929, te bestrijden.

725. Miller &Pashkoff, 2002.

en ten einde de onafhankelijkheid van de accountant te waarborgen is een verbod ingesteld op het samengaan van controle op de jaarrekening en het verlenen van negen andere accountantsdiensten bij éénzelfde controlecliënt. De verantwoordelijkheid voor de volledigheid en juistheid van verstrekte financiële informatie ligt bij de onderneming. De CEO en CFO worden daarvoor persoonlijk verantwoordelijk gehouden. Zij zijn ook verantwoordelijk voor de werking van een systeem van 'internal control'. Iedere beursgenoteerde onderneming dient een auditcomité in het leven te roepen, dat toestemming moet geven voor het uitvoeren van accountantswerkzaamheden en dat de communicatie met de accountant onderhoudt. De wet kent strenge strafbepalingen met betrekking tot het knoeien in de boekhouding in de ruimste zin van het woord. Straffen kunnen oplopen tot maximaal 20 jaar gevangenisstraf en op te leggen boetes kunnen vele miljoenen dollars bedragen.

Een van de bijzondere aspecten van deze wet is de extraterritoriale werking[726] ervan. In het rapport van het 'Committee on Banking, Housing and Urban Affairs United States' van 3 juli 2002 is aan de positie van 'Foreign Public Accounting Firms' apart aandacht besteed. Het comité overweegt dat er geen verschil zou moeten bestaan tussen Amerikaans en niet in Amerika gevestigde accountants vanwege de vestigingsplaats van de laatstgenoemde groep.

> "Thus, accountingfirms organized under the laws of countries other than the United States that issue audit reports for public companies subject tot the U.S. securities laws are covered by the bill in the same manner as domestic accounting firms, subject to the exemptive autority of both the Board and the SEC.[727]

Hetzelfde geldt voor niet Amerikaanse accountantsorganisaties die naar het oordeel van de Board een eenzienlijke bijdrage leveren aan financiële rapportage. Het is, gelet op de gehanteerde formulering, de intentie van de Amerikaanse wetgever, dat de wet deze werking heeft en daarmee is aan een voorwaarde voor de extraterritoriale werking van Amerikaanse wetgeving voldaan.[728]

Aan buiten de Verenigde Staten gevestigde accountantsorganisaties die diensten verlenen aan in de Verenigde Staten gevestigde beursgenoteerde organisaties of hun buiten de VS gevestigde dochters worden stringente eisen gesteld.

726. Deze werking is echter relatief. Niet Amerikaanse accountantsorganisaties die controlewerkzaamheden verrichten voor in Amerika beursgenoteerde organisaties, als ook hun buiten de VS gevestigde dochters, vallen onder de werking van deze wet. Wie binnen de VS wil meespelen, moet aan de Amerikaanse regels voldoen.

727. Report of the committee on banking, housing and urban affairs United States Senate, to accompany S. 2673, U.S.Governement Printing Office, Washington: 2002, p. 11, 12.

728. De Doelder e.a., 1994, p.83, 84.

5.15. In hoeverre is komende wet-en regelgeving een afdoend antwoord op de ontwikkelingen die zich de afgelopen decennia rond accountants in Nederland hebben voorgedaan?

In het navolgende zal ik niet alleen betogen, maar ook aantonen dat de thans voorliggende wetgeving geen afdoende antwoord vormt op de ontwikkelingen die het Nederlandse accountantsberoep de afgelopen decennia heeft doorgemaakt. Wat thans voorligt aan wetgeving kan hoogstens als een aanzet tot een adequate aanpak worden gezien.

Bijna een eeuw na het ontstaan van het accountantsberoep waren er de WRA, de WAA, de GBR, de RAC, twee beroepsorganisaties, tuchtrechtspraak en de 7e en 8e richtlijn.

Er kwamen forensisch accountants en boekhoudkundige/financiële schandalen.

Er ontstond maatschappelijke onrust omtrent de betrouwbaarheid van door beursgenoteerde organisaties gepresenteerde financiële verantwoordingen en omtrent de aard en de kwaliteit van het functioneren van accountants.

Er kwamen wetgevingsinitiatieven op nationaal en Europees niveau om aan de gerezen problemen het hoofd te bieden.

Nu zijn er de WRA, de WAA, de GBR (GBC), de RAC, de WTA, het BTA, de WTFV, de WTRA, de WFT, twee beroepsorganisaties, de 7e en 8e richtlijn, COM 92004) 177 definitief en de SOX.

Er waren en zijn een groot aantal wettelijke regelingen met betrekking tot de administratieve verplichtingen van overheden en subsidie ontvangende organisaties en de controle door accountants daarop. Langzamerhand is er sprake van een beleidsoverschot zoals bedoeld door de Commissie Michiels met het daarmee samenhangende handhavingtekort. Een deel van de problemen in de accountancy is ontstaan als gevolg van 1) het niet door accountants ontdekken van onregelmatigheden in de jaarrekening van internationaal opererende beursgenoteerde organisaties, 2) boekhoudkundige en financiële schandalen bij beursgenoteerde organisaties en de mogelijke betrokkenheid van accountants daarbij; 3) het ontstaan van een markt voor accountantsactiviteiten die niet tot het oorspronkelijk beroep behoren,[729] 4) het ontstaan van het fenomeen forensische accountancy[730] en het optreden van forensisch accountants, 5) het bij de beroepsorganisaties samenvallen van het toezicht op de accountants en het behartigen

---

729. Zo zijn in de beroepsuitoefening van accountants onder meer de volgende met elkaar conflicterende activiteiten ontstaan:
wettelijke controle vs. advies;
wettelijke controle vs. overige dienstverlening;
wettelijke controle vs. forensische activiteiten;
het afgeven van accountantsverklaringen op terreinen waarvoor de accountant geheel niet geëquipeerd is: bijvoorbeeld: ethiek, human resource, milieu etc.

730. De vraag kan worden gesteld of forensische accountancy niet slechts een andere naam is voor een al lang bestaande praktijk, die van bijzondere opdrachten.

van de belangen van de beroepsgroep[731] en 6) de door Blokdijk gesignaleerde politieke onwil die zich uit in de grote invloed van de lobby van gecontroleerden op de Tweede Kamer en de hang van de politiek naar de standpunten van NIVRA en NOvAA.

Forensische accountancy is een kort durende stroming binnen de accountancy geweest, berustend op een verkeerde interpretatie van de rol van accountants die door de overheid werden ingeschakeld bij strafrechtelijke onderzoeken. Te snel werd door een aantal accountants, vooral door Pheijffer, geconcludeerd dat er sprake zou zijn van een zelfstandige wetenschappelijke discipline. Door de tuchtrechtspraak, maar ook door de wetgever is deze misvatting inmiddels rechtgezet. Dat accountants wel degelijk als forensisch accountant kunnen optreden binnen de kaders waarin het beroep als geheel functioneert, is door onder meer Joling aangetoond. Voor zover het NIVRA in de richtlijn persoonsgebonden onderzoeken forensische accountancy een plaats binnen de beroepsgroep heeft willen geven, maakt deze richtlijn duidelijk dat forensische accountancy, in de door Pheijffer verstane zin, zo ver van de kerntaak van de accountant afstaat, dat van een vorm van accountancy nauwelijks meer sprake kan zijn. Een vraag die vanaf het ontstaan van het beroep van accountant een rol heeft gespeeld, heeft betrekking op de onafhankelijkheid van de accountant in relatie tot zijn opdrachtgever. Hoewel gepostuleerd is dat die onafhankelijkheid functioneel is en daarom geen probleem zou vormen, is gebleken dat dat niet juist is. Zelfs indien een accountant enkel een wettelijk voorgeschreven controle uitvoert bij een cliënt staat zijn onafhankelijkheid onder druk vanwege het financiële aspect van de cliëntrelatie. Naarmate een accountant naast wettelijk voorgeschreven controletaken bij één cliënt meer werkzaamheden verricht, advies, fiscaal, neemt het onafhankelijkheidsrisico toe. De Nederlandse wetgever, hoewel bekend met dit probleemveld, heeft tot heden geweigerd daar een wettelijke regeling te treffen in die zin dat het samenvallen van het uitvoeren van een wettelijk verplichte controle én andere werkzaamheden bij éénzelfde controlecliënt wordt verboden.

Het maatschappelijk imago van accountants wordt mede bepaald door een aantal postulaten, zoals bijvoorbeeld het postulaat van de vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer, waarvan de beroepsgroep geen afstand wil nemen, hoewel maatschappelijke ontwikkelingen daartoe al lang dwingen. Wat in de literatuur is aangeduid als de verwachtingskloof wordt mede hierdoor veroorzaakt. Daarnaast speelt een rol dat accountants beroepsmatig pretenderen meer te kunnen waarmaken dan zij feitelijk kunnen doen.

Is de WTA te eenzijdig? De indruk bestaat dat de verantwoordelijkheid voor een aantal financiële schandalen eenzijdig bij de accountants wordt gelegd. Tegenover een zware toezichtstructuur voor accountants en zware eisen die aan accountantsorganisaties worden gesteld,

---

731. Een goed voorbeeld van een dergelijke situatie is het medio augustus 2004 in het nieuws treden van het NIVRA met het bericht dat de accountants van AHOLD dat de thans beschikbare gegevens geen aanleiding geven tot een vervolgonderzoek naar het optreden van deze accountants. Dit terwijl het strafrechtelijk onderzoek naar deze kwestie nog niet is afgerond; bij de ondernemingskamer nog een aantal procedures lopen en in de Verenigde Staten het onderzoek in deze nog in volle gang is.
Financiële Telegraaf 21 augustus 2004, Volkskrant 21 augustus 2004 en Houben, 2004.

staat voor de ondernemingen de code Tabaksblat waaraan de regering een wettelijke basis heeft gegeven. Het is alleszins redelijk, dat, indien stringente wettelijke eisen worden gesteld aan de AO&IC van accountantsorganisaties, die eisen eveneens worden gesteld aan de OOB's en dat de bestuurders van die ondernemingen aan een zelfde soort toetsing op betrouwbaarheid en deskundigheid worden onderworpen als de bestuurders van accountantsorganisaties. In het voorstel tot wijziging van andere wetten is niet opgenomen een voorstel tot aanpassing van Boek II BW inhoudende de bepaling uit de conceptrichtlijn van de Europese Commissie, dat beursgenoteerde organisaties die vallen onder de bepalingen met betrekking tot de wettelijk verplichte controle van de jaarrekening, een auditcomité in het leven moeten roepen om de invloed van de bestuurders van de organisatie op de inrichting van de jaarrekening te verkleinen. Evenmin zijn voorstellen opgenomen die de verantwoordelijkheid voor de juistheid en volledigheid van de informatie in de jaarrekening legt waar die hoort te liggen, namelijk bij de organisatie en de leiding daarvan. Bij herhaling heeft het kabinet, vaak bij monde van de minister van financiën, het standpunt ingenomen dat het maatschappelijk vertrouwen in het functioneren van de accountant hersteld moest worden. Transparantie rond dit beroep zou daar een van de voorwaarden toe zijn. De vraag is echter hoe verhelderend de WTA voor het maatschappelijk verkeer werkt. Een aantal keren heb ik gesproken over de verwachtingskloof als een van de oorzaken van het afnemen van het maatschappelijk vertrouwen in de functie en taakuitoefening van de accountant. Het kabinet is van oordeel, dat die kloof zo snel mogelijk gedicht moet worden, maar het is niet duidelijk welke functie de WTA in dat proces kan hebben. De WTA is de zoveelste wettelijke regeling die accountants betreft. Daarnaast zijn andere wetgevingsprocessen gaande als gevolg waarvan bepalingen betreffende de accountant in andere dan direct de accountant betreffende wettelijke regelingen worden opgenomen. Ik heb al eerder opgemerkt dat het geheel van wet- en regelgeving de accountant betreffend zicht richt op een interne markt van accountants, ondernemingen en de AFM en niet tot de 'publieke' markt, die vraagt om transparantie van regelgeving. Dit geldt in gelijke mate voor de WFT die op 1 januari 2007 in werking is getreden. Een majeure wetgevingsoperatie, maar voor insiders en niet voor het maatschappelijk verkeer. Sommige veranderingen in wetgeving worden begeleid door voorlichtende overheidscampagnes, maar dat is niet het geval met de WFT en de WTA, terwijl Nederland toch zeer veel 'kleine' spaarders en beleggers kent voor wie die regelgeving van belang is. Het door de wetgever onvoldoende besefte gebrek aan maatschappelijke relevantie en de daarmee beoogde maatschappelijke transparantie vormen niet de enige gebreken die aan deze wetgevingsoperaties kleven. Het jarenlang door de overheid benadrukte uitgangspunt van deregulering doet geen opgeld voor de accountantswetgeving en daarmee samenhangende regelgeving betreffende de financiële en effectenmarkt. Er is sprake van stapeling van wetgeving met een olievlekwerking in plaats van in plaats van integrerende wetgeving op thematische basis die leidt tot vermindering van wet- en regelgeving. Evenmin is er een grondige analyse gemaakt van de situatie van de beroepsgroep als basis voor verandering van wetgeving hoewel de evaluatiebepaling in de WRA daartoe zonder meer de ruimte liet. Een derde gebrek betreft het ontbreken in de WTA van fundamentele keuzes met betrek-

king tot het functioneren van de beroepsgroep vooral waar het gaat om de onafhankelijkheid van de accountant en een wettelijk tariefsysteem voor de controle van de jaarrekening (heffing naar rato van de financiële bedrijfsomvang). Een vierde gebrek heeft te maken met de richting waarin door de wetgever is gekozen voor de oplossing van rond het accountantsberoep gerezen problemen. Hoewel duidelijk is dat accountants in de boekhoudkundige en financiële schandalen van het afgelopen decennium geen actieve rol hebben gespeeld, ze stonden erbij en keken er naar, legt de door de wetgever gekozen oplossing een grote druk op de beroepsgroep in de vorm van een immens toezicht- en controlesysteem, terwijl degenen die voor genoemde schandalen verantwoordelijk kunnen worden gehouden buiten schot blijven. In de SOX worden CEO's en CFO's verantwoordelijk gehouden voor de kwaliteit en de juistheid van de financiële informatie van onder hun management vallende organisaties. Voor zover het niet reeds een dode letter is, kan artikel 336 Wetboek van Strafrecht niet een equivalent van de management gerichte bepalingen in de SOX worden genoemd. Het is onduidelijk en evenzeer onbegrijpelijk waarom de Nederlandse wetgever, waar het gaat om het toerekenen van verantwoordelijkheden, met zo'n grote boog om de topmanagers van beursgenoteerde organisaties heen loopt, maar wel de financiële controleurs van die managers hard aanpakt.

Gelet op het ontwikkelingstraject van de koepelnotitie van Berenschot naar de WTA kan niet onopgemerkt blijven dat met betrekking tot de door de verschillende kabinetten gehanteerde uitgangspunten sprake is van een stabiele koers. Het tegendeel, van een aanpassing van de WRA, zoals oorspronkelijk beoogd, is nu sprake van drie nieuwe wetten met bijbehorende uitvoeringsbesluiten naast de bestaande wetgeving. De beroepsorganisaties NIVRA en NovAA doen wat dat betreft niet voor de wetgever onder. De laatste versie van de RAC, die ten opzichte van de voorgaande versie meer dan verdubbeld is, geeft zoveel meer en andere regels dat ook hier het risico van een beleidsoverschot met het daarbij behorende handhavingtekort als reëel moet worden beschouwd. Hetzelfde geldt voor de GBR die op afzienbare termijn zullen worden omgezet in de GBC. Hoewel ik als gevolg van een beleidsoverschot steeds een handhavingtekort als gevolg heb aangenomen, zou het ook zo kunnen zijn dat een dergelijk overschot leidt tot een rigide handhavingpatroon dat maatschappelijk gezien eenzelfde effect heeft als een handhavingtekort.

Een laatste gebrek in zowel de WTA als de WTFV is de plaats die de regeling van het toezicht in die wetgeving inneemt. De regeling van het toezicht en de positionering van de AFM nemen meer plaats in dan de beoogde kern van de regeling zelf.

In plaats van het WTA-traject was een wijziging van de WRA als alternatief wetgevingsscenario een mogelijkheid geweest, maar gelet op de huidige stand van wetgeving is een dergelijk scenario niet langer opportuun. Een ander, nog niet nader overwogen traject, zou bestaan in een radicale hervorming van alle wetgeving die betrekking heeft op de jaarrekening en de controle daarop. Het zou betekenen dat één wet op de jaarrekening in het leven wordt geroepen, waarin alle aspecten dat onderwerp betreffend, zouden worden gebundeld. Voor beide alternatieve wetgevingstrajecten zouden de volgende uitgangspunten dienen te gelden. Daarbij verdient opmerking dat de hierna te noemen aandachtspunten in feite concentraties

zijn van hetgeen ik in voorgaande hoofdstukken heb besproken. Met het oog op leesbaarheid en herkenbaarheid heb ik, voor zover als mogelijk, van ieder van deze punten de vindplaats in dit onderzoek aangegeven.

- Thans bestaan twee wettelijke regelingen voor wat in feite moet worden aangemerkt als één beroepsgroep. Deze regelingen moeten vervangen worden door één wettelijke regeling. Daarbij verdient het de voorkeur de WRA te laten bestaan (par. 1.6).
- Het bestaan van twee belangenorganisaties kan niet langer worden gehandhaafd. Er wordt één belangenorganisatie in het leven geroepen met soortgelijke verordenende bevoegdheden als thans NIVRA en NOvAA Vanwege naamsbekendheid kan de beroepsorganisatie worden aangeduid als NIVRA (par. 1.6).
- De titel RA blijft wettelijk beschermd (par.4.31).
- Het thans nog bestaande onderscheid tussen de overheid, rijk, provincie, gemeente en waterschap voor wat betreft de jaarrekening en de controle daarop en al dan niet beursgenoteerde organisaties dient te worden opgeheven (par. 2.1, par. 2.10.))
- Voor het toezicht op de uitvoering van de wettelijk verplichte controles op jaarrekeningen én voor het toezicht op accountantsorganisaties wordt een nieuwe zelfstandige toezichthouder in het leven geroepen (par. 4.21).
- In de wet worden bepalingen opgenomen met betrekking tot de tarieven die in rekening kunnen worden gebracht in verband met de wettelijke controle op de jaarrekeningen (par. 5.1.1).

Nu aan de omvang van de uit te voeren controlewerkzaamheden een prijskaart hangt, is de vraag gerechtvaardigd of voor het uitvoeren van op grond van de wet voorgeschreven controles niet een wettelijk tariefsysteem, gebaseerd op een systeem van heffingen op grond van de financiële omvang van de controleren entiteit, zou moeten gelden. Gelet op het publieke belang dat aan de juistheid en de betrouwbaarheid van jaarrekening wordt gehecht, dient het controlerisico losgekoppeld te worden van de rekening voor de uit te voeren controle.

- Met betrekking tot het samengaan van controle- en andere werkzaamheden dient de volgende regeling. Een volledig verbod op het samengaan van controle en advies en andere werkzaamheden bij organisaties van openbaar belang en bij het uitvoeren van wettelijk verplichte controles bij organisaties die niet zijn aangemerkt als OOB (par. 4.29, 4.31).
- De tuchtrechtspraak dient te gelden voor de hele beroepsgroep en voor alle werkzaamheden van de accountant (par. 5.4; par. 5.12).
- In de wet worden bepalingen opgenomen die de WRA, de WTA, het BTA en GBR (GBC) buiten toepassing verklaren in situaties waarin accountants ter uitvoering van een wettelijke verplichting anders dan op grond van de WRA en WTA handelen in strijd met wettelijke bepalingen de beroepsgroep betreffend (par. 4.17).
- In de wet wordt opgenomen welke werkzaamheden de accountant in het kader van een controle van de jaarrekening van OOB minimaal dient te verplichten. Verricht hij echter meer werkzaamheden dan zal hij de reden daarvan dienen te vermelden (par. 4.20 – 4.24).

- Ongeacht de wettelijke regeling die tot stand komt, geldt dat er voor de beroepsorganisaties een enorme uitdaging ligt om nader vorm te geven aan de accountancy waar het gaat om taken die niet behoren tot de kerntaak van dit beroep (par. 4.20).
- In de sanctionering van overtredingen van wettelijke regels voor accountants dient de wetgever een duidelijke keuze te maken tussen bestuursrechtelijke dan wel strafrechtelijke afdoening, maar niet de dubbelsporige mogelijkheid waarvoor thans, ook in de WFT, wordt gekozen. Het publieke belang vergt dat een keuze wordt gemaakt voor strafrechtelijke afdoening. Dat laatste is echter alleen mogelijk indien de wetgever middelen daartoe vrijmaakt als gevolg waarvan opsporing en vervolging met voorrang kunnen worden uitgevoerd (par.5.12).

5.16. Één wet op de jaarrekening.

Niet alleen in de WTA - maar ook anderszins - wordt van regeringswege het grote belang van de kwaliteit van de financiële informatie van beursgenoteerde organisaties, als verantwoording- en beslissingondersteunende functie, benadrukt als ook het herstel van het vertrouwen in het functioneren van de accountant. De thans getroffen maatregelen tot herstel van dit vertrouwen zijn beperkt tot een segment van de beursgenoteerde organisaties, de OOB's, en worden knellende situaties, waarop onder andere door de PEBn is gewezen niet echt aangepakt. Daarnaast bestaat er een veelheid aan wettelijke regelingen betreffende de accountancy. Het belang van deze zaak rechtvaardigt echter breed wetgevingstraject dat moet leiden tot één wet de jaarrekening betreffend. De jaarrekening en de controle daarop zijn onderwerpen sui generis die een daarop specifiek toegesneden wetgeving vergen.

Het wetgevingstraject is breed, omdat alle regelingen die betrekking hebben op de jaarrekening en de controle daarop in één wet zullen worden ondergebracht. Deze wet zou kunnen bestaan uit vijf titels.

Titel I met betrekking tot de samenstelling van de jaarrekening en aanverwante wettelijk verplichte financiële opstellingen. De kern van dit onderdeel wordt gevormd door titel 9 van boek 2 BW, de overige ter zake doende regelingen uit het BW én de regelingen die nu over een groot aantal andere wetten zijn verspreid. De uitzondering die thans wordt gemaakt voor de controle op de jaarrekeningen van overheidsinstanties dient te worden opgeheven.

Titel II met betrekking tot de wettelijke controle op de jaarrekening en aanverwante wettelijk verplichte financiële opstellingen. Verplichtingen voor accountants, zoals bijvoorbeeld de afwijkende meldingsplicht die is opgenomen in de WFT, worden in deze titel opgenomen. De uitzonderingspositie met betrekking tot de "overheidsboekhouding" wordt opgeheven. Op de overheid zijn dezelfde regels met betrekking tot het opstellen van de jaarrekening en de controle daarop van toepassing die gelden voor het bedrijfsleven.

Titel III met betrekking tot het toezicht op de accountantsorganisaties en de uitgevoerde wettelijke controles. Deze titel voorziet tevens in een onafhankelijke sectorspecifieke toezicht-

houder en in het in het leven roepen van één beroepsorgaan, zoals voorgesteld in het gewijzigd amendement van Douma bij de behandeling van het voorstel WTA.[732]

Titel IV heeft betrekking op een nog in te voeren tariefsysteem. Organisaties die onderworpen zijn aan een wettelijk verplichte controle op de jaarrekening mogen wel door toedoen van een auditcomité een keuze maken voor een controlerend accountant, maar zij mogen die accountant niet langer zelf betalen. De kosten voor een wettelijke controle worden voldaan door middel van heffing naar rato van financiële bedrijfsgrootte. Die heffing dient te worden uitgevoerd door de belastingdienst.

Titel V betreft handhaving en tuchtrechtspraak voor accountants. In deze titel dienen bepalingen opgenomen te worden met betrekking tot de strafbaarstellingen vanwege het verschaffen van onjuiste of onvolledige informatie met betrekking tot de jaarrekening en aanverwante rekeningen. Het verdient daarbij de voorkeur de strafbaarstelling via de WED te regelen. Het betreft immers nog steeds economisch ordeningsrecht. Het huidige tuchtrecht blijft gehandhaafd, maar daarnaast wordt wel de beoogde accountantskamer bij de rechtbank Zwolle in het leven geroepen die exclusief bevoegd is voor de behandeling van zwaardere overtredingen van de wet op de jaarrekening.

Het grote voordeel van een dergelijke overkoepelende wetgevingsoperatie is, dat alle wettelijke regelingen terzake tegen het licht kunnen worden gehouden en onderling kunnen worden vergeleken. Daarnaast heeft een dergelijke operatie een sterk dereguleren effect. Naar schatting zouden een kleine honderd andere wettelijke regelingen kunnen worden afgeschaft. Eén wet op de jaarrekening bevordert de transparantie van de materie omdat slechts één bron geraadpleegd dient te worden. In het kader van een dergelijke juridische herbezinning op de jaarrekening en de controle daarop kan en dient meer aandacht te worden besteed aan de feitelijke rol die accountants de afgelopen jaren hebben gespeeld bij een aantal spraakmakende financiële zaken. De basis daarvoor kan gevormd worden door breder opgezette onderzoeken zoals reeds uitgevoerd door de SEC en het MARC. Basis van deze wetgevingsoperatie, maar ook van lopende wetgevingstrajecten, dient de werkelijke en de werkelijk te verwachten rol van de accountant te zijn en niet de vermoede rol.

Uit een oogpunt van deregulering verdient één Wet op de Jaarrekening zeker nader onderzoek. Een dergelijk onderzoek met als doel te komen tot een dergelijke wet past uitstekend in het streven van het huidige kabinet tot concentratie van wetgeving in de financiële sector zoals bijvoorbeeld in de vorm van de Wet Financieel Toezicht.

Ongeacht de aard en omvang van de wet- en regelgeving betreffende de accountant moge het duidelijk zijn dat deze nooit garanties kan bieden tegen fraude in en met financiële opstellingen die onder het controlebereik van de accountant vallen. Het is niet de accountant die fraudeert, maar degene die dergelijke opstellingen ter beschikking stelt. De wetgever heeft er in het kader van de WTA niet voor gekozen fraude in dergelijke financiële opstellingen in de vorm van een specialis ten opzichte van de valsheid- en bedrogartikelen in het Wetboek van

732. Kamerstukken II, 2004/05, 29658, nr. 57.

Strafrecht strafbaar te stellen. Een dergelijke strafbaarstelling zou een ontmoedigend signaal in de richting van de “markt” inhouden. In het aldus ontstane niemandsland blijft het risico reëel dat in geval van fraude de accountant daar, al dan niet stilzwijgend, verantwoordelijk voor wordt gehouden.

HOOFDSTUK VI

Samenvatting.

Mijn onderzoek naar de juridische positie van forensisch accountants in Nederland is ingegeven door vijf ontwikkelingen de beroepsgroep betreffend die zich deels laat negentiende en begin twintigste eeuw en deels de afgelopen decennia hebben voorgedaan:

- de ontwikkeling van de wet- en regelgeving de beroepsgroep van accountants betreffend vanaf het ontstaan van het beroep in Nederland;
- de ontwikkeling van de wet- en regelgeving betreffende de verplichting voor ondernemers in Nederland met betrekking tot het voeren van een (bedrijfs) administratie en de wijze waarop verantwoording over bedrijfsactiviteiten dient te worden afgelegd in de vorm van een jaarrekening (balans en verlies-en winstrekening) en het openbaar maken van die verantwoording;
- kritische vragen die gesteld zijn naar de al dan niet aangenomen rol van accountants bij een groot aantal financiële/boekhoudkundige schandalen die zich de afgelopen decennia wereldwijd hebben voorgedaan;
- de opkomst van het verschijnsel forensische accountancy in Nederland;
- de reactie van de overheid als wetgever, nationaal en internationaal, op de hierboven genoemde ontwikkelingen.

De juridische positie van forensisch accountants dient onderscheiden te worden in formeel juridische en in materieel juridische zin[733]. In het kader van dit onderzoek heb ik eerst het ontstaan van het beroep onderzocht op voor de juridische positie van forensisch accountants relevante informatie. Vervolgens heb ik de wetgevingsprocessen met betrekking tot de WRA en boek 2 BW onderzocht. Bij het onderzoek naar de juridische positie van forensisch accountants heb ik verder betrokken de ontwikkeling van forensische accountancy in Nederland en de tuchtrechtspraak accountants betreffend.

Het onderzoek naar de juridische positie vanuit de ontwikkeling van het beroep zelf leidt in zowel formeel als materieel juridische zin tot de vaststelling dat het tot ruim een eeuw na het ontstaan van het beroep heeft geduurd voordat een wettelijke regeling het beroep betreffend tot stand kwam. In meer indirect[734] juridische zin leidt dit onderzoek tot de vaststelling

733. Het onderscheid tussen beide posities wordt veroorzaakt door het verschil in kwaliteit en herkomst van de regelgeving accountants betreffend. Zo raakt de WRA direct de formeel juridische positie van accountants, terwijl de GBR de materieel juridische positie van accountants raken.

734. Met 'indirect juridische zin' beoog ik aan te geven dat het thema's betreft die in juridische zin relevant zijn, maar waarvan nog niet vast te stellen is of die relevantie zich vertaalt in formeel of materieel juridische zin.

van een aantal voor het beroep constituerende thema's en vragen met betrekking tot het functioneren van accountants die anno 2007 nog steeds actueel zijn.

Thema's:	**Vragen:**
▶ agencytheorie;	▶ voor wie controleert de accountant?
▶ vertrouwensleer;	▶ hoe onafhankelijk is de accountant in de uitoefening van zijn functie?
▶ verwachtingskloof.	

De twee constituerende vragen komen in feite voort uit het agencymodel. Als afgeleide van de agencytheorie het ik het agencycontrolerisico omschreven dat inhoudt dat de accountant er altijd rekening mee moet houden dat de 'agent' hem niet de volledige of volledig juiste informatie verschaft ten behoeve van een (wettelijk voorgeschreven) controle[735].

De ontwikkeling van het accountantsberoep in Nederland kan als turbulent worden aangeduid; een komen en gaan van belangenverenigingen met onderling soms grote verschillen in visie op het beroep maar met een gemeenschappelijk onderliggend streven: een wettelijke regeling voor het beroep. Dit heeft geresulteerd in twee formeel wettelijke regelingen, voor twee onderscheiden accountantsgroepen: De WRA in 1962 voor de registeraccountants en de WAA in 1972 voor de accountants-administratieconsulenten. Zo ontstonden ook twee beroepsorganisaties, respectievelijk het NIVRA en het NOvAA met de status van publiekrechtelijk rechtsorgaan en, aanvankelijk, twee vormen van tuchtrechtspraak. Vanwege de gelijkluidendheid van beide wetten ben ik in mijn onderzoek verder uitgegaan van de WRA. De wet vormt een formeel juridisch kader voor het beroep van accountant. Dat kader betreft een beroepsorganisatie met de status van een PBO, de opleiding, het examen, het accountantsregister en de tuchtrechtspraak. De beroepsorganisatie heeft verordenende bevoegdheid die heeft geleid tot een materieel juridisch kader voor het accountantsberoep, de Gedrags- en Beroepsregels (GBR) en de Richtlijnen voor de accountantscontrole (RAC). De GBR betreffen het zijn (de hoedanigheid) en optreden van de accountant; de RAC betreffen richtlijnen voor de uitvoeringspraktijk. Artikel 24 van de GBR heeft betrekking op de onafhankelijkheid van de accountant. Het concept van onafhankelijkheid berust strikt genomen op de overtuiging van de beroepsgroep zelf dat zij in de uitoefening van hun werkzaamheden onafhankelijk zijn. Een belangrijke verordening is de Verordening Fraudemelding. Deze houdt een door de accountant te volgen procedure in indien hij bij de uitvoering van een controle stuit op fraude. Uit onderzoek door het MARC is echter gebleken dat de verordening niet in voldoende mate wordt nageleefd en dat onder accountants onvoldoende kennis van deze verordening bestaat. Door Diekman uitgevoerd onderzoek leidt tot de conclusie dat een accountant niet voldoende geëquipeerd is om fraude te ontdekken. De tuchtrechtspraak kent een drieledige doelstelling: het beteugelen van misslagen door RA's in de uitoefening van hun beroep, van inbreuken op

735. Dit is een ander risico dan het accountantscontrolerisico dat inhoudt dat een accountant een onjuiste verklaring afgeeft op basis van de door hem verrichte werkzaamheden in het kader van een (wettelijk voorgeschreven) controle.

de verordeningen van de orde en van inbreuken op de eer van de stand en is gebaseerd op zowel de WRA, de GBR en de RAC.

De WRA houdt geen bepalingen in met betrekking tot de taak en functie van de accountant. In formeel juridische zin is met de WRA de positie van de accountant vastgelegd; met betrekking tot de inhoud van zijn functie is in de WRA niets geregeld.

Een opmerkelijke gelijkenis met de ontwikkeling van de wet- en regelgeving het beroep van accountant betreffend vertoont de ontwikkeling van de wet- en regelgeving met betrekking tot de verplichting voor ondernemers tot het voeren van een administratie. Ten tijde van het ontstaan van het beroep van accountant kende het Wetboek van Koophandel een summiere regeling met betrekking tot het voeren van een administratie. Ondanks de maatschappelijk erkende noodzaak tot nadere wetgeving heeft het ook op dit terrein ruim een eeuw geduurd voor dat een integrale wettelijke regeling tot stand kwam. Boek 2 BW houdt een uitgebreide regeling in met betrekking tot het voeren en inrichten van een administratie en de verplichting tot het opmaken van een jaarrekening. Artikel 393 boek 2 BW wijst de accountant aan als de deskundige die als enige bevoegd is jaarrekeningen, opgemaakt volgens de in boek 2 BW omschreven normen, te controleren en daarbij een verklaring af te geven. De regels met betrekking tot het voeren en inrichten van een administratie hebben primair de in boek 2 BW genoemde ondernemers als normadressaat; voor accountants gelden deze regels als instructienorm. Zij zijn in indirecte zin bepalend voor de juridische positie van accountants. Artikel 393 boek 2 BW raakt direct aan de juridische positie van accountants en vult de door mij geconstateerde lacune met betrekking tot de functie van de accountant in de WRA aan.

Met betrekking tot beide wetgevingstrajecten is eveneens opvallend dat de 'doorbraak' in de ontwikkeling van deze wetgeving in hoge mate is bepaald door Europese regelgeving, met name de eerste, vierde, zevende en achtste richtlijn. De eerste en vierde richtlijn hebben respectievelijk betrekking op de verplichting tot openbaarmaking van balans en verlies- en winstrekening en voorschriften met betrekking tot de inhoud van de jaarrekening en het verslag en de openbaarmaking van de jaarrekening door de NV en de BV. De zevende richtlijn stelt als aanvulling op de eerste en vierde richtlijn nadere regels met betrekking tot geconsolideerde jaarrekeningen Deze richtlijnen hebben niet de accountant als normadressaat, maar ze vormen voor hem wel een instructienorm. De achtste richtlijn heeft echter betrekking op het beroep van accountant zelf. Deze richtlijn stelt op Europees niveau normen met betrekking tot de opleiding van accountants en beoogt uiteindelijk de onafhankelijkheid en betrouwbaarheid van accountants te waarborgen. Richtlijnen en verordeningen van later datum, de IAS 39-richtlijn (2001), de IAS-verordening (2002) en de Moderniseringsrichtlijn (2003) hebben betrekking op de verplichte toepassing van de 'International Accounting Standards, IAS' (vanaf 1 april 2001 International Financial Reporting Standards, IFRS) en vormen voor de accountant een instructienorm.

Het beroep van accountant is in Nederland in juridisch formele en materiële zin geborgd door Europese richtlijnen en verordeningen, de WRA, de GBR en de RAC. In deze wet- en re-

gelgeving is niet bepaald wat een accountant is; wel is bepaald wie accountant kunnen worden (opleidings- en inschrijvingsvereiste) en wat zijn bij wet, art. 393 boek 2 BW, vastgestelde taak is. In geen van de door mij onderzochte wettelijke regelingen heb ik bepalingen aangetroffen die de accountant behulpzaam, in die zin dat er regels van dwingende aard zouden zijn die de accountant in het kader van de uitvoering van een wettelijke controle dienstig kunnen zijn. Met andere woorden: slechts met de hem ten dienste staande controlemiddelen kan de accountant erachter komen of de door hem te controleren financiële informatie volledig en volledig juist is.

Bij het onderzoek naar de juridische positie van forensisch accountants in Nederland heb ik, zoals gezegd, ook de ontwikkelingen van forensische accountancy in Nederland betrokken. Hoewel forensisch accountants hebben opgetreden alsof er sprake was van een nieuwe zelfstandige discipline binnen de accountancy, ontbreekt het forensisch accountancy aan voldoende kaders van formeel en materieel juridische aard om te kunnen spreken van een sub-discipline van accountancy. Het begrip is in de wetgeving niet gekend. Er bestaan voor forensisch accountants wel normen[736], de WRA, de GBR en de RAC, maar die zijn niet toegesneden op de specifieke bezigheden van deze groep. In de tuchtrechtspraak is dat in een aantal zaken op pijnlijke wijze gebleken. Waar in de tuchtrechtspraak het zijn van forensisch accountant aanvankelijk van geen enkele waarde was bij het beoordelen van een zaak, is die non waarde wel geworden tot een weegfactor, maar beoordelen de Raden van Tucht deze groep vanuit de normen neergelegd in de WRA, de GBR en de RAC. Binnen de forensische accountancy onderscheid ik twee richtingen. De eerste richting valt onder de omschrijving zoals die onder meer door Pheijffer is gegeven. In die richting is forensische accountancy een vorm van particuliere recherche die zich niet laat vereniging met de functieaanduiding ´accountant´. De tweede richting valt onder de omschrijving zoals die door Joling is gegeven. Deze groep blijft echter binnen de juridische kaders die voor alle accountants gelden. Het optreden van forensisch accountants als particulier onderzoeker wordt genormeerd door de WPBR en de beginselen van behoorlijke procesorde. De wetgever heeft ervoor gekozen de juridische positie van forensisch accountants niet te borgen door middel van wetgeving. Forensische accountancy is, gelet op hetgeen daarover is opgemerkt in de MvT bij de WTA, een activiteit die niet exclusief aan accountants is voorbehouden. De richtlijn persoonsgebonden onderzoeken wekt de indruk dat de activiteiten van forensisch accountants onder het bereik van de GBR worden gebracht. Deze richtlijn bewerkstelligt echter het tegenovergestelde van wat ze beoogt. De in deze richtlijn beschreven activiteiten van forensisch accountants staan zo ver af van de kerntaak van forensisch accountants dat forensische accountancy, zoals verstaan in deze richtlijn, niet kan worden verstaan als een vorm van accountancy.

De juridische positie van forensisch accountants wordt mede bepaald door de rechtspraak. Ik heb rechtspraak op twee niveaus bij dit onderzoek betrokken: de tuchtrechtspraak

736. Deze normen gelden voor forensisch accountants omdat ze accountant zijn en als accountant optreden, niet omdat ze forensisch accountant zijn.

forensisch accountants betreffend waarin de voor deze beroepsgroep geldende normen worden getoetst, niet alleen op bestaan, maar ook op functioneren en de rechtspraak de overige juridische disciplines betreffend, strafrechtelijk, civielrechtelijk en bestuursrechtelijk. Met betrekking tot de laatstgenoemde disciplines heb ik niet alleen onderzocht op welke wijze de forensisch accountant als verdachte of gedaagde daarbij betrokken zijn, maar ook hoe hij daarbinnen in de functie van accountant als getuige en/of deskundige kan optreden.

In titel II van de WRA is de regeling met betrekking tot de tuchtrechtspraak opgenomen. In de WRA is een summiere regeling met betrekking tot het formeel en materieel (art. 33) procesrecht opgenomen. Het is dan ook niet verwonderlijk dat zich de afgelopen decennia in de tuchtrechtspraak regels van formeel en materieel procesrecht hebben ontwikkeld. Een van de belangrijkste van die regels is dat artikel 6 EVRM op het tuchtrecht van toepassing is behoudens het aspect van de 'criminal charge'. De Raden van Tucht toetsen zeer strikt aan de normen neergelegd in de WRA, de GBR en de RAC. Deze wijze van toetsing versterkt de juridische positie van forensisch accountants én het inzicht in die positie. Opvallend is wel dat in de door mij onderzochte periode (2000 2003) niet een zaak betrekking had op de corebusiness van de forensisch accountant, de wettelijk voorgeschreven controle van de jaarrekening.

Er zijn nauwelijks strafzaken bekend waarin de forensisch accountant q.q. betrokken was. Dat is niet verwonderlijk nu er geen strafrechtelijke bepalingen bestaan waarin het zijn van accountant geldt als voorwaarde om het betreffende delict te kunnen plegen. Met betrekking tot accountants bestaan geen zg. kwaliteitsdelicten. Hij kan echter wel door anderen begane kwaliteitsdelicten medeplegen. De zaken waarbij accountants als verdachte betrokken waren hadden betrekking op in z'n algemeenheid gezegd fraude en valsheid. In een aantal strafrechtelijke uitspraken wordt er in de strafmotivering aandacht aan besteed dat de betrokken verdachte als accountant misbruik heeft gemaakt van zijn specifieke beroepsdeskundigheid. Nu er geen op de accountant betrekking hebbende kwaliteitsdelicten bestaan, vermoed ik dat er met betrekking tot het werkelijke aantal strafzaken waarbij accountants betrokken waren een 'dark number' bestaat. In alle commune delicten valt het zijn van accountant als strafrechtelijk niet relevant weg. Er zijn nog geen bestuursrechtelijke uitspraken bekend waarbij accountants zijn aangesproken op grond van hun beroepsuitoefening of hun hoedanigheid als accountant. Die zaken zullen er, gelet op actuele ontwikkelingen in wetgeving, zeker komen. In civilibus kan een accountant worden aangesproken op grond van onrechtmatige daad en/of wegens wanprestatie. Hoewel het aantal zaken met zekerheid moeilijk te bepalen is, zou het sinds 1945 gaan om ruim 20 zaken. Dit geringe aantal zaken, afgezet tegen het aantal accountants en accountantskantoren rechtvaardigt de conclusie dat veel civiele geschillen buiten de rechter om worden geschikt. Ook hier, net als in het strafrecht, maar wel op andere gronden, een dark number.

In het strafrecht noch in het civiele recht komt aan de accountant een zelfstandig verschoningsrecht toe; hoogstens in afgeleide zin.

Een van de aspecten van de juridische positie van forensisch accountants in Nederland heeft betrekking op het optreden van forensisch accountants als getuige of deskundige in

andere juridische disciplines: het strafrecht, het bestuursrecht en het civiele recht. Ongeacht de aard van de juridische discipline zijn getuigen, ook accountants, verplicht op oproep te verschijnen. Dat ligt anders met deskundigen; zij kunnen een opdracht van de rechtbank weigeren. Gelet op de hoge mate van deskundigheid waarover de accountant op zijn vakgebied beschikt, verdient het sterk aanbeveling hem altijd te beëdigen als deskundige getuige of als formeel gekwalificeerde getuige. De GBR kunnen voor de accountant bij zijn optreden als deskundige getuige een belemmering vormen. In het strafrecht zijn die belemmeringen het sterkst aanwezig. Die belemmeringen kunnen door een wijziging van de WRA/WTA/BTA worden weggenomen. Indien de forensisch accountant optreedt als zelfstandig onderzoeker wordt zijn optreden naast de WRA/WTA/BTA en de GBR/VGC bepaald door in de rechtspraak van de verschillende juridische disciplines ontwikkelde uitgangspunten met betrekking bewijsgaring.

Hoewel het beroep van accountant in Nederland meer dan honderd jaar bestaat, heeft het ruim een eeuw geduurd voordat voor dit beroep belangrijke wet- en regelgeving tot stand werd gebracht.

Vanaf het ontstaan van het beroep hebben een aantal vragen het functioneren van de accountant betreffend een rol gespeeld. Het gaat om vragen betrekking hebbend op:

- De agencytheorie: voor wie of ten behoeve van wie controleert de accountant en in hoeverre kan de accountant afgaan op de volledigheid en juistheid van de aan hem door de agent verschafte (financiële) informatie?
- De verwachtingskloof: in hoeverre stemmen het functiebeeld (accountant) en het verwachtingsbeeld (maatschappij) overeen en hebben zij ooit overeen gestemd?
- De vertrouwensleer: welk vertrouwen kan de samenleving stellen in de bevindingen van een accountant en met welke garanties zijn die omgeven? Bij het postulaat van de vertrouwensman dient de vraag gesteld te worden waarom de samenleving überhaupt vragen zou stellen met betrekking tot de positie van accountants?
- Onafhankelijkheid: in hoeverre kan een accountant is de uitoefening van zijn wettelijk voorgeschreven controles onafhankelijk zijn? Het postulaat van deze onafhankelijkheid berust slechts op een binnen de beroepsgroep heersende overtuiging.
- Fraudegevoeligheid: in hoeverre is een accountant is staat bij reguliere controles fraude te ontdekken en is hij gehouden fraude altijd te ontdekken?

Aan deze vragen is de wet- en regelgeving nauwelijks aandacht besteed. De afgelopen twintig jaar zijn deze vragen nadrukkelijk naar voren gekomen als gevolg van een groot aantal financiële en boekhoudkundige schandalen waarbij de rol van de accountant niet duidelijk was. Die omstandigheid had moeten leiden tot een onderzoek of op initiatief van de overheid of op initiatief van de beroepsorganisaties naar de (juridische) positie van de accountant, maar dat is niet gebeurd. Dat heeft bij mij geleid tot de vraag of bovenstaande vragen met betrekking tot de (juridische) positie van forensisch accountants in Nederland bevestigd kunnen worden op grond van andere bronnen dan de reeds door mij geraadpleegde. Ik heb een aantal van dergelijke bronnen gevonden. In Nederland is, toevalligerwijs in één periode, onderzoek gedaan

naar het functioneren van accountants en de WRA. Op hoofdpunten houden de bevindingen vanuit drie invalshoeken, evaluatie WRA, MDW traject en PEBn, het volgende in:

- wettelijke controles blijven voorbehouden aan RA's of certificeringbevoegde AA's,
- absolute scheiding van controle- en adviestaken,
- wettelijke verankering van de titel certificeringbevoegd accountant,
- wettelijk verankerd toezicht door een ZBO,
- in de wet vastgelegde onafhankelijkheidstoets,
- wettelijk vastgelegde onafhankelijkheid en onpartijdigheid,
- een verbod op het samengaan van controle en het opmaken van de jaarrekening en het controleren van de jaarrekening en het verzorgen van de financiële administratie bij éénzelfde controlecliënt door dezelfde accountantsorganisatie,
- onafhankelijkheid en onpartijdigheid staan als gevolg van commerciële activiteiten onder druk,
- dichten van de verwachtingskloof, waarbij het initiatief moet uitgaan van de beroepsgroep,
- bijstellen van de maatschappelijke verwachtingen rond het functioneren van accountants, zeker waar het gaat om het vaststellen van fraude,
- geen samengaan van forensische activiteiten met het 'gewone' werk van accountants,
- onderzoek naar de wenselijkheid van wettelijke inbedding van forensische activiteiten.

Door het MARC is een onderzoek gedaan naar de mate waarin de vordering fraudemelding door accountants wordt nageleefd. In het algemeen functioneert de vordering goed, maar het hapert aan de naleving op het punt van schriftelijke melding van fraude, het teruggegeven van een opdracht bij weigering tot redres en aan melding van fraudezaken bij het landelijk meldpunt. Hoewel niet is vastgesteld dat die hapering grootschalig is, zijn de onderzoekers van oordeel dat het door hen geconstateerde falen door de beroepsorganisaties zeer serieus dient te worden genomen. Uit datzelfde onderzoek is gebleken dat een deel van de beroepsgroep over onvoldoende kennis van de verordening beschikt als het gaat om meldingsprocedures en het begrip materialiteit. Met betrekking tot de rol van accountants bij het ontdekken van fraude verwacht het maatschappelijk verkeer veel meer van accountants dan zij kunnen waarmaken. Die verwachtingen kunnen alleen worden getemperd indien de beroepsorganisaties op heldere wijze aan het maatschappelijk verkeer duidelijk maken waar de grenzen van een controle liggen en welke resultaten van een controle verwacht mogen worden.

De Europese Commissie heeft in het Groenboek over de rol, de positie en de aansprakelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de Europese Unie een groot aantal punten aangedragen op grond waarvan de kwaliteitseisen aan de opleiding van de accountant en aan zijn functioneren op Europees niveau beter worden geborgd. Daarnaast streeft het Groenboek maar meer uniformiteit in de regelgeving rond de accountant en naar nieuwe regelgeving met betrekking tot de wijze waarop de controle van de jaarrekening moet worden uitgevoerd, waaronder ook begrepen de verplichting van de gecontroleerden daaraan mee te werken. De van later datum stammende aanbevelingen met betrekking tot

de onafhankelijkheid van accountants zijn een nadere uitwerking van hetgeen in het Groenboek met betrekking tot dit punt reeds werd aangezet. Hoewel er nog geen internationaal aanvaarde ethische normen bestaan die de onafhankelijkheid van de accountant regelen en die binnen de Unie als ijkpunt zouden kunnen dienen, beoogt deze aanbeveling om met de formulering van een aantal basisbeginselen een zodanig kader te scheppen dat met behulp daarvan externe accountants, regelgevers en overige betrokkenen hetzelfde verstaan onder het onafhankelijkheidsvereiste. Het wordt aan de lidstaten overgelaten te komen tot nationale onafhankelijkheidsregels als aanvulling op de EU-beginselen.

Een onderzoek van de SEC naar de rol van accountants in zaken waarin de SEC aanleiding zag tot ingrijpen wegens 'accounting violations' bracht aan het licht dat de rol van accountants daarin zeer beperkt was en dat de verantwoordelijken voor die schendingen deel uitmaakten van het 'senior management'. Waar accountants wel betrokken waren bij deze schendingen speelde de omvang van de accountantsorganisatie geen rol.

Op dit punt gekomen kan de conclusie worden getrokken dat waar gesproken kan worden van een heldere juridische positionering van forensisch accountants in Nederland en een op het eerste gezicht voldoende juridische borging in formele zowel als in materiële zin, deze omstandigheden niet hebben kunnen voorkomen dat accountants betrokken zijn geraakt[737] bij aanzienlijke boekhoudkundige en financiële schandalen met de daarmee samenhangende zware reputatieschade voor het beroep. Dat die borging op het eerste gezicht voldoende lijkt, heeft ermee te maken dat strikt beschouwd de positie van de Nederlandse forensisch accountants een juridisch hybride positie is. Het voeren van een administratie en het opmaken van een jaarrekening zijn wettelijke verplichtingen. De controle op die jaarrekening is een wettelijke verplichting als ook de uitvoering van die controle door een bij wet aangewezen controleur, de accountant. Het beroep van accountant is bij wet geregeld. Op het eerste gezicht een redelijke wettelijke status, maar bij de uitvoering van zijn bij de wet voorgeschreven taak staat de accountant met lege handen; hem staan geen middelen ter beschikking om, indien noodzakelijk, tegenover zijn opdrachtgever dwingend te kunnen optreden[738]. Hij is een particulier die een taak uitvoert die in feite een (gedelegeerde) overheidstaak is. De betrokkenheid bij financiële schandalen had voorkomen kunnen worden indien naar een aantal klemmende vragen met betrekking tot de agencyverhouding: de vertrouwenspositie van de accountant en de onafhankelijkheid van de accountant, onderzoek zou zijn ingesteld zonder daarbij acht te slaan op de rol van de beroepsorganisaties. Dat dit onderzoek nooit is ingesteld heeft te maken de schijnbare onaantastbaarheid van het vertrouwens- en onafhankelijkheidspostulaat. Hoewel door de PEbN zeer duidelijke signalen zijn afgegeven met betrekking tot het disfunctioneren van de beroepsgroep en door het MARC een zwaar signaal is afgegeven naar aanleiding van een onderzoek naar het functioneren van de verordening fraudemelding, is

737. Gelet op bijvoorbeeld de uitspraak van de Raad van Tucht in de zaak tegen Deloitte inzake Ahold.

738. Het tegendeel zelfs. Indien een accountant fraude ontdekt, is hij op grond van de verordening fraudemelding gehouden de fraudeurs een mogelijkheid tot redres te bieden.

door de beroepsgroepen noch door de overheid daarop in onvoldoende mate gereageerd; in feite werden de resultaten van die onderzoeken gebagatelliseerd.

Bovenstaande ontwikkelingen hebben geleid tot nieuwe wet- en regelgeving op nationaal en internationaal niveau betreffende accountants en accountantsorganisaties. Daarmee wordt de toekomende juridische positie van forensisch accountants direct beïnvloed. De sleutel waarin deze wetgevingsoperaties staan is het herstel van het (maatschappelijk) vertrouwen in het (functioneren) van accountants. In Nederland hebben deze operaties geleid tot een aanmerkelijke uitbreiding van de wetgeving accountants betreffend[739], op Europees niveau heeft dit proces geleid tot het voorstel voor een overkoepelende richtlijn, COM/2004/177 definitief en in de Verenigde Staten is de Sarbanes Oxleywet het directe gevolg van het Enron schandaal.

Uiteindelijk heeft de Nederlandse wetgever er niet voor gekozen de WRA aan te passen, maar met betrekking tot het beroep van accountant en de controle op de jaarrekening te opteren voor een aantal toezichtwetten met bijbehorende besluiten De WTA is qua structuur en kwaliteit van regelgeving een financiële toezichtwet[740] geworden zonder sectorspecifieke kenmerken.

Het NIVRA heeft zorg gedragen voor grondige herziening van een aantal verordeningen ten einde aansluiting te vinden met de WTA en het BTA. In de Wet toezicht accountantsorganisaties (WTA) en het bij die wet behorende uitvoeringsbesluit (BTA) worden de werkzaamheden van accountants is vier domeinen ingedeeld. De nadruk ligt op domein A: de wettelijke controle van de jaarrekeningen van Organisaties van openbaar belang (OOB's) door de externe accountant. Een groot aantal activiteiten, waaronder forensische activiteiten, die de afgelopen jaren tot de accountantspraktijk zijn gaan behoren, zijn ondergebracht in domein D en vallen daarmee in feite buiten de strekking van de WTA. De wet kent niet een verbod op het samengaan van wettelijk voorgeschreven controles en andere werkzaamheden bij eenzelfde controlecliënt. De WTA kent de mogelijkheid dat bij AMVB kan worden bepaald dat anderen dan RA's werkzaamheden mogen verrichten met betrekking tot wettelijke controles. Accountants die wettelijk controles willen uitvoeren dienen een door een AFM afgegeven vergunning te beschikken. In de WTA worden stringente kwaliteitseisen met betrekking tot accountantsorganisaties en hun bestuurders gesteld. De bestuurders worden evenals de bestuurders van financiële instellingen getoetst op betrouwbaarheid en deskundigheid. Het extern (nalevings) toezicht op accountantsorganisaties is opgedragen aan de AFM. De AFM kan ten opzichte van die organisaties handhavend optreden door middel van dwangsommen en bestuurlijke boetes. Individuele accountants zijn onderworpen aan tuchtrechtspraak, die niet langer zal worden uitgeoefend door de Raden van Tucht, maar door een nieuw nog in leven te

739. Deze wet-en regelgeving dient los gezien te worden van de wet- en regelgeving samenhangend met de invoering van de IFRS.

740. Dit is veroorzaakt door de overgang van de ministeriële verantwoordelijkheid voor de accountantsportefeuille van Economische zaken naar Financiën in 2003.

roepen college, de accountantskamer, die zal worden ondergebracht bij de rechtbank Zwolle. Het wetsvoorstel met betrekking tot de nieuwe tuchtrechtspraak is bij de Tweede Kamer in behandeling. Van belang is dat de accountantskamer als sanctie op vastgestelde overtredingen geldboetes kan opleggen. Het gevolg is dat een bij deze kamer aangebrachte zaak potentieel voldoet aan het voor het van toepassing zijn van artikel 6 EVRM geldende vereiste van een 'criminal charche'.

De WTA en daarmee samenhangende wetgeving brengt ten aanzien van een deel van de problemen rond accountants helderheid. Het publiek kan met grotere zekerheid (assurance) dan voorheen uitgaan van wat de functionele positie van een extern accountant is ten opzichte van een in de wet bepaalde groep van organisaties (OOB's) waarvan hij de jaarrekening controleert. Het samengaan, althans de voorwaarden waaronder, van controleopdrachten met andersoortige opdrachten wordt in de wet deels geregeld. Een wezenlijke vraag bij deze wetgevingsoperatie is: in hoeverre kunnen hiermee grote boekhoud- en financiële schandalen, als gevolg waarvan het vertrouwen in accountants mede werd aangetast, worden voorkomen? Een tweede vraag die gesteld kan worden of de WTA, die in feite een financiële toezichtwet is, het meest geëigende middel is om problemen van economisch ordeningsrecht te regelen.

Met de Wet toezicht financiële verslaggeving wordt beoogd een verbetering van de toepassing van financiële verslaggevingvoorschriften; een vergroting van de mogelijkheden tot handhaving van deze naleving en het leveren van een bijdrage aan de internationale erkenning van de IFRS. Deze laatste doelstelling heeft er vooral mee te maken dat de Verenigde Staten als standaard voor financiële verslaggeving vooralsnog niet de IFRS accepteren, maar uitgaan van de US GAAP. Op grond van deze wet kan de AFM controleren of de financiële verslaggeving voldoet aan de IFRS of de normen die zijn gesteld in titel 9 van boek 2 BW. De AFM toetst niet op de juistheid van de financiële verslaggeving, maar op de juistheid van de toepassing van de hiervoor genoemde verslaggevingstandaarden. De juridische positie van forensisch accountants kan als gevolg van deze wet onder druk komen te staan. Wat zijn de gevolgen indien van een door de forensisch accountant goedgekeurde en door de aandeelhoudersvergadering vastgestelde jaarrekening de AFM op grond van openbare feiten en omstandigheden tot het oordeel komt dat de IFRS niet op de juiste wijze zijn toegepast? Voor de accountant niet alleen zware reputatieschade, maar mogelijk ook schadeprocedures. Voor de betrokken beursgenoteerde organisatie zal een dergelijke vaststelling kunnen leiden tot een aanmerkelijk verlies van beurswaarde.

NIVRA en NOvAA hebben in augustus 2005 gezamenlijk een vernieuwde bundel richtlijnen voor de accountantscontrole uitgegeven. Deze nieuwe uitgave is aanmerkelijk uitgebreider dan de voorgaande edities. Hoewel het begrip Assurance in de dagelijkse praktijk al werd gebruikt, is het nieuw in de RAC 2005. Een assurance-opdracht is een opdracht waarbij een accountant een conclusie formuleert die of een redelijke mate van zekerheid verschaft of een beperkte mate van zekerheid. De beoogde gebruiker van deze informatie is niet de verantwoordelijke partij. De controle van een jaarrekening is een assurance-opdracht. Het

stramien voor assurance-opdrachten stelt zelf geen grondslagen vast of stelt procedurele eisen; het schept een referentiekader voor alle betrokken partijen.

In artikel 19 van de WTA is bepaald dat de accountantsorganisatie voldoet aan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels ter zake van haar onafhankelijkheid. In het uitvoeringsbesluit bij deze wet (BTA) is opgenomen op welke wijze kwaliteitsbeoordeling wordt uitgevoerd. In die beoordeling dient betrokken te zijn een oordeel over de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en de externe accountant met betrekking tot de controlecliënt en de het oordeel over de risico's die de externe accountant tijdens de uitvoering van zijn controle heeft gesignaleerd en de wijze van beheersing daarvan. Op het eerste gezicht een sluitende regeling. Noch in de wet noch in de regeling wordt ingegaan op wat die onafhankelijkheid inhoudt. Evenmin wordt ingegaan op de kern van het afhankelijkheidsprobleem: de financiële betrekking die ontstaat op het moment van aanvaarden van een controleopdracht en het samengaan van wettelijk voorgeschreven controlewerkzaamheden en andersoortige werkzaamheden bij één controlecliënt. Zo lang de wetgever het onafhankelijkheidsprobleem niet radicaler aanpakt dan thans dient de onafhankelijkheid van de accountant in een controlerelatie als (zeer) kwetsbaar te worden beschouwd. De door NIVRA en NOvAA vastgestelde nadere voorschriften inzake de onafhankelijkheid van accountants doen daaraan niet af. De wetgevende autoriteiten in de VS hebben op het Enronschandaal gereageerd met de Sarbanes Oxleywet (SOX). De SOX heeft mede als inspiratiebron gediend voor de wijziging van de achtste richtlijn als ook voor de WTA. Op basis van de SOX worden aan de AO en IC van accountantsorganisaties stringente eisen gesteld. Ten einde de onafhankelijkheid van de accountant te waarborgen is een verbod ingesteld op het samengaan van de controle op de jaarrekening en het verlenen van negen andere, in de wet opgesomde, accountantsdiensten bij één controlecliënt. De verantwoordelijkheid voor de volledigheid en juistheid van verstrekte financiële informatie ligt bij de onderneming. DE CEO en CFO worden darvoor persoonlijk verantwoordelijk gehouden. Zij zijn ook verantwoordelijk het bestaan en de juiste werking van een systeem van internal control. Iedere beursgenoteerde organisatie dient een auditcomité in het leven te roepen dat toestemming moet geven voor het uitvoeren van accountantswerkzaamheden en dat de communicatie met de accountant onderhoudt. Buiten de VS gevestigde accountantsorganisaties die diensten verlenen aan in de VS beursgenoteerde organisaties of aan dochters van dergelijke organisaties buiten de VS dienen aan de in de SOX gestelde eisen te voldoen.

Het NIVRA heeft recent een aantal bestaande verordeningen aangepast aan de nieuwe wet- en regelgeving. Per 1 januari 2007 zijn, voor zover niet anders vermeld, in werking getreden de verordening gedragscode (VGC), de nadere voorschriften Controle- en overige standaarden (COS) de verordening accountantsorganisaties (VAO) en de verordening kwaliteitstoetsing. De verordening fraudemelding is per 1 januari 2007 ingetrokken. Deze regelingen betreffen de uitvoering van hetgeen in de WTA en het BTA is bepaald en berusten op de verordenende bevoegdheid van het NIVRA. Als uitvoeringsbepalingen zijn zij primair gericht op accountants en accountantsorganisaties. Gelet echter op een bij de overheid zwaar wegend motief bij

de verandering van de accountantswetgeving, het herstel van het publieke vertrouwen in de accountant, is het opvallend dat van het totale pakket aan wet- en regelgeving nauwelijks, of in feite in het geheel niet, iets is gecommuniceerd naar het publiek waarbij dat vertrouwen zou moeten worden hersteld. Waar in deze wet- en regelgeving begeleidende documenten termen als 'transparantie', 'vertrouwen' en 'herstel van vertrouwen' vele malen voorkomen, wordt het tegendeel daarvan bereikt door de minimale wijze waarop de regelgevers hun bedoelingen naar het maatschappelijk verkeer hebben gecommuniceerd. Noch transparant, noch vertrouwen herstellend. Het 'publiek' en het 'maatschappelijk verkeer' wisten van niets en weten nog steeds van niets. De wijze waarop Schilder ooit de GBR heft gekwalificeerd gaat onverkort op voor het hele pakket aan nieuwe regelgeving. De juridische positie van forensisch accountants wordt door de kwaliteit van die regelgeving direct aangetast. Daarmee lijkt te worden bevestigd de strekking van het op 16 mei 2007 in opdracht van de Eerste Kamer geschreven rapport[741] over de kwaliteit van het wetgevingsproces.

Bijna een eeuw na het ontstaan van het accountantsberoep waren er de WRA, de WAA, de GBR, de RAC, twee beroepsorganisaties, tuchtrechtspraak en de 7^{e} en 8^{e} richtlijn. Er kwamen forensisch accountants en boekhoudkundige/financiële schandalen. Er ontstond maatschappelijke onrust omtrent de betrouwbaarheid van door beursgenoteerde organisaties gepresenteerde financiële verantwoordingen en omtrent de aard en de kwaliteit van het functioneren van accountants. Er kwamen wetgevingsinitiatieven op nationaal en Europees niveau om aan de gerezen problemen het hoofd te bieden. Nu zijn er de WRA, de WAA, de GBR (GBC), de RAC, de WTA, het BTA, de WTFV, de WTRA, de WFT, de VGC, de VAO, de COS, de NV COS, twee beroepsorganisaties, de 7^{e} en 8^{e} richtlijn, COM 92004) 177 definitief en de SOX.Het geheel maakt de indruk te voldoen aan hetgeen door de Commissie Michiels is bestempeld als een beleidsoverschot, dat kan leiden tot een handhavingstekort. Het maatschappelijk imago van accountants wordt mede bepaald door een aantal postulaten, zoals het postulaat van de vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer, waarvan de beroepsgroep geen afstand wil nemen, hoewel maatschappelijke ontwikkelingen daartoe al lang dwingen. Wat in de literatuur is aangeduid als de verwachtingskloof wordt mede hierdoor veroorzaakt. Hoewel de beroepsgroep beoogd is de verwachtingskloof te dichten ten einde het geschonden maatschappelijk vertrouwen te herstellen, wekt de regelgevingsoperatie op het niveau van de beroepsgroep het tegendeel van herstel van geschonden vertrouwen. Met het maatschappelijk verkeer is geen communicatie vanuit de beroepsgroep vast te stellen die aan dat verkeer inzicht verschaft met betrekking tot alle aan de orde zijnde veranderingen.

Hoewel de WTA net in werking is getreden, verdient het vanuit een standpunt van deregulering, een werkelijk beoogd herstel van het vertrouwen in (het functioneren van) de accountant en een beroepsgroep betreffende transparante regelgeving waarin de juridische positie van

741. NRC 15 mei 2007.

de accountant in formele en materiële zin is geregeld, de voorkeur een onderzoek in te stellen dat moet leiden tot één wettelijke regeling de complete materie betreffend. De wet op de jaarrekening kan een afdoend antwoord vormen op veel van de door mij gesignaleerde maar in het huidige wetgevingsproces niet op afdoende wijze problemen. Bij het ontwerpen van de Wet op de Jaarrekening dienen de volgende niet limitatief opgesomde uitgangspunten:

- Thans bestaan twee wettelijke regelingen voor wat in feite moet worden aangemerkt als één beroepsgroep. Deze regelingen moeten vervangen worden door één wettelijke regeling.
- Het bestaan van twee belangenorganisaties kan niet langer worden gehandhaafd. Er wordt één belangenorganisatie in het leven geroepen met soortgelijke verordenende bevoegdheden als thans NIVRA en NOvAA Vanwege naamsbekendheid kan de beroepsorganisatie worden aangeduid als NIVRA.
- De titel RA blijft wettelijk beschermd.
- Het thans nog bestaande onderscheid tussen de overheid, rijk, provincie, gemeente en waterschap voor wat betreft de jaarrekening en de controle daarop en al dan niet beursgenoteerde organisaties dient te worden opgeheven.
- Voor het toezicht op de uitvoering van de wettelijk verplichte controles op jaarrekeningen én voor het toezicht op accountantsorganisaties wordt een nieuwe zelfstandige toezichthouder in het leven geroepen.
- In de wet worden bepalingen opgenomen met betrekking tot de tarieven die in rekening kunnen worden gebracht in verband met de wettelijke controle op de jaarrekeningen. Gelet op het publieke belang dat aan de juistheid en de betrouwbaarheid van jaarrekening wordt gehecht, dient het controlerisico losgekoppeld te worden van de rekening voor de uit te voeren controle.
- Met betrekking tot het samengaan van controle- en andere werkzaamheden dient de volgende regeling. Een volledig verbod op het samengaan van controle en advies en andere werkzaamheden bij organisaties ongeacht de aard van de organisatie.
- De tuchtrechtspraak dient te gelden voor de hele beroepsgroep en voor alle werkzaamheden van de accountant.
- In de wet worden bepalingen opgenomen die de wet buiten toepassing verklaren in situaties waarin accountants ter uitvoering van een wettelijke verplichting anders dan op grond van de wet handelen in strijd met wettelijke bepalingen de beroepsgroep betreffend.
- In de wet wordt opgenomen welke werkzaamheden de accountant in het kader van een controle van de jaarrekening van OOB minimaal dient te verplichten.
- Ongeacht de wettelijke regeling die tot stand komt geldt, dat er voor de beroepsorganisaties een enorme uitdaging ligt om nader vorm te geven aan de accountancy waar het gaat om taken die niet behoren tot de kerntaak van dit beroep (par. 4.20).
- In de sanctionering van overtredingen van wettelijke regels voor accountants dient de wetgever een duidelijke keuze te maken tussen bestuursrechtelijke dan wel strafrechtelijke afdoening, maar niet de dubbelsporige mogelijkheid waarvoor thans, ook in veel financi-

ele toezichtwetten, wordt gekozen. Het publieke belang vergt dat een keuze wordt gemaakt voor strafrechtelijke afdoening. Dat laatste is echter alleen mogelijk indien de wetgever middelen daartoe vrijmaakt als gevolg waarvan opsporing en vervolging met voorrang kunnen worden uitgevoerd.

Deze wet zou kunnen bestaan uit vijf titels.

Titel I met betrekking tot de samenstelling van de jaarrekening en aanverwante wettelijk verplichte financiële opstellingen. De kern van dit onderdeel wordt gevormd door titel 9 van boek 2 BW, de overige ter zake doende regelingen uit het BW én de regelingen die nu over een groot aantal andere wetten zijn verspreid. De uitzondering die thans wordt gemaakt voor de controle op de jaarrekeningen van overheidsinstanties wordt opgeheven.

Titel II met betrekking tot de wettelijke controle op de jaarrekening en aanverwante wettelijk verplichte financiële opstellingen. Verplichtingen voor accountants, zoals bijvoorbeeld de afwijkende meldingsplicht die is opgenomen in de WTE, worden in deze titel opgenomen. De uitzonderingspositie met betrekking tot de "overheidsboekhouding" wordt opgeheven. Op de overheid zijn dezelfde regels met betrekking tot het opstellen van de jaarrekening en de controle daarop van toepassing die gelden voor het bedrijfsleven.

Titel III met betrekking tot het toezicht op de accountantsorganisaties en de uitgevoerde wettelijke controles. Deze titel voorziet tevens in een onafhankelijke sectorspecifieke toezichthouder en in het in het leven roepen van één beroepsorgaan, zoals voorgesteld in het gewijzigd amendement van Douma bij de behandeling van het voorstel WTA.[742]

Titel IV heeft betrekking op een nog in te voeren tariefsysteem. Organisaties die onderworpen zijn aan een wettelijk verplichte controle op de jaarrekening mogen wel door toedoen van een auditcomité een keuze maken voor een controlerend accountant, maar zij mogen op grond daarvan geen financiële relatie met die accountant aangaan. De kosten voor een wettelijke controle worden bepaald door middel van heffing naar rato van financiële bedrijfsgrootte. Die heffing dient te worden uitgevoerd door de belastingdienst.

Titel V houdt een regeling voor de tuchtrechtspraak voor accountants in. Het huidige tuchtrecht blijft gehandhaafd, maar daarnaast wordt wel de beoogde accountantskamer bij de rechtbank Zwolle in het leven geroepen die exclusief bevoegd is voor de behandeling van zwaardere overtredingen van de wet op de jaarrekening. Daarnaast worden in deze titel bepalingen opgenomen te worden met betrekking tot de strafbaarstellingen vanwege het verschaffen van onjuiste of onvolledige informatie met betrekking tot de jaarrekening en aanverwante rekeningen. Het verdient daarbij de voorkeur de strafbaarstelling via de WED te regelen. Het betreft immers nog steeds economisch ordeningsrecht.

Uit een oogpunt van deregulering verdient één Wet op de Jaarrekening zeker nader onderzoek. Een dergelijk onderzoek met als doel te komen tot een dergelijke wet past uitstekend in het streven van het huidige kabinet tot concentratie van wetgeving in de financiële sector zoals bijvoorbeeld in de vorm van de Wet Financieel Toezicht.

742. Kamerstukken II, 2004/05, 29658, nr. 57.

Ongeacht de aard en omvang van de wet- en regelgeving betreffende de accountant moge het duidelijk zijn dat deze nooit garanties kan bieden tegen fraude in en met financiële opstellingen die onder het controlebereik van de accountant vallen. Het is niet de accountant die fraudeert, maar degene die dergelijke opstellingen ter beschikking stelt. De wetgever heeft er in het kader van de WTA niet voor gekozen fraude in dergelijke financiële opstellingen in de vorm van een specialis ten opzichte van de valsheid- en bedrogartikelen in het Wetboek van Strafrecht strafbaar te stellen. Een dergelijke strafbaarstelling zou een ontmoedigend signaal in de richting van de “markt” inhouden.

CHAPTER VI

Summary

My investigation into the legal position of forensic accountants in the Netherlands was prompted by five developments concerning the professional group that took place partly at the end of the 19th and beginning of 20th century and partly in the past decades:

- ▶ The development of legislation concerning the professional group of accountants from the inception of the profession in the Netherlands;
- ▶ The development of the legislation concerning the obligation for businessmen to keep the (business) accounts and the way one must account for the business activities in the form of the annual accounts (balance and profit and loss statement) and making that account public;
- ▶ Critical questions that were asked about the role accountants did or did not assume with a large number of financial/accounting scandals that occurred world wide in the past decades;
- ▶ The rise of the phenomenon of forensic accountancy in the Netherlands;
- ▶ The reaction of the government as legislator, nationally and internationally, to developments mentioned above.

The legal position of forensic accountant must be distinguished in a formally legal and materially legal sense[743]. In the framework of this investigation first I investigated the inception of the profession for relevant information about the legal position. Subsequently I have investigated the legislative process with regards to the WRA and Book II of the Dutch Civil Code. I have included in my investigation of the legal position of forensic accountant the development of forensic accountancy in the Netherlands and disciplinary jurisdiction with regards to accountants.

The investigation into the legal position from the development of the profession itself leads in both formally and materially legal sense to the conclusion that it took more than a century after the inception of the profession before a legal regulation concerning the profession came into being. In a more indirect[744] legal sense this investigation leads to the determining of a

743. The difference between both positions is being caused by the difference in quality and origin of the rules regarding accountant. Thus the WRA directly touches upon the formally legal position of accountant while the GBR touches upon the materially legal position of accountants.

744. With 'indirect legal sense' I intend to indicate that this is about themes that are in a legal sense relevant, but of which one cannot determine whether that relevance can be translated in a formally or materially legal sense.

number of themes and question constituent for the profession with regards to the functioning of accountant which are still topical in 2007.

Themes: Questions:

- ▶ Agency theory; ▶ For whom does the accountant audit?
- ▶ Doctrine of legitimate expectations; ▶ How independent is the accountant when he practices his profession?
- ▶ Expectation gap.

The two constituent questions originate in fact from the agency model. As a derivative of the agency theory I have described the agency control risk which implies that the accountant always has to take into account that the 'agent' will not provide him with the complete or completely correct information for the benefit of a (statutory) audit.[745].

The development of the accountancy profession in the Netherlands can be described as tempestuous; a coming and going of interest groups, between themselves sometimes large differences in their view of the profession but with a common underlying aim: a legal regulation for the profession. This resulted in two formal legal regulations for two different groups of accountants: the WRA in 1962 for the register accountants and the WA in 1972 for accounting-consultants. Thus also two professional organisations were created, the NIVRA and NOvAA respectively with the status of public legal body, and, initially, two forms of disciplinary jurisdiction. Because of the similarity of both laws I restricted myself to the WRA for my investigation. The law forms a formal legal framework for the profession of accountant. That framework concerns a professional organisation with the status of a PBO, the training, the exam, the accountants register and disciplinary jurisdiction. The professional organisation has statutory authority which has led to a material legal framework for the accountants' profession, the "Gedrags- en Beroepsregels (GBR)" and the "Richtlijnen voor de accountantscontrole (RAC)". The GBR bear upon the being (quality) and conduct of the accountant; the RAC relate to the guidelines for the implementation practice. Article 24 of the GBR relates to the independence of the accountant. The concept of independence is strictly speaking founded on the conviction of the professional group that they are independent in the execution of their activities. An important regulation is the "Verordening Fraudemelding". This implies a procedure to be followed by the accountant when he chances upon fraud during the execution of an audit check. However, investigations executed by MARC have revealed that the regulation is not being observed in a sufficient way and that there is a lack of knowledge about the regulation among accountants. Research executed by Diekman leads to the conclusion that an accountant is not sufficiently equipped to detect fraud. The disciplinary jurisdiction pursues a threefold aim: curbing mistakes of RAs during the practice of their profession, violations of the regulations of the order and of the honour of the position and is based on the WRA, the GBR and the RAC.

745. This is another risk than the accountant check risk which means that an accountant supplies an incorrect statement based on activities performed by him in the framework of a (statutory) audit.

The WRA does not contain conditions with regard to the task and function of the accountant. In formal legal sense the position of the accountant is being established with the WRA; with regards to the content of his function nothing is regulated in the WRA.

There is a remarkable resemblance between the development of the legislation concerning the profession of accountant and the development of the legislation with regards to the obligation for entrepreneurs to keep the accounts. In the time of the inception of the profession of accountant the commercial code contained a summary regulation with regards to the keeping of the accounts. Despite the socially acknowledged necessity for further legislation in this field also it took more than a century before an integrated legal regulation came into being. Book 2 BW contains an extensive regulation with regards to the keeping and layout of the accounts and the obligation to lay down annual accounts. Article 393 book 2 BW appoints the accountant as the expert who is exclusively authorized to carry out the audit of annual accounts drawn up according to the standards described in book 2 and to issue a statement with this. The rules with regard to the keeping and layout of the accounts primarily take the entrepreneurs mentioned in book 2 BW as the group for which the rule is valid; for accountants these rules are instruction standards. In an indirect sense these determine the legal position of accountants. Article 393 book 2 BW directly touches upon the legal position of accountants and fills the gap observed by me with regards to the function of the accountant in the WRA.

With regards to both legislation courses it is also remarkable that the 'breakthrough' in the development of this legislation was determined to a large extent by European legislation, in particular by directives 1, 4, 7 and 8. The first and fourth directives respectively refer to the obligation of making the balance and profit and loss statement public and regulations with regards to the content of the annual account and the report and the publication of the annual accounts of the NV and BV. The seventh directive implies as a supplement further rules with regards to consolidated annual accounts. These directives are not aimed at the accountants as a group but for them these are an instruction standard. However, directive 8 relates to the profession of accountant itself. At European level this directive regulates standards with regards to the training of accountants and eventually aims at guaranteeing the independence and reliability of accountants. Directives and by-laws of a later date, the IAS 39-directive (2001), the IAS-by-law (2002) and the Modernization directive (2003) relate to the obligatory application of the 'International Accounting Standards, IAS' (from April 1, 2001 International Financial Reporting Standards, IFRS) and form an instruction standard for accountants.

In the Netherlands the profession of accountant is guaranteed in legal formal and material sense by European directives and by-laws, the WRA, the GBR and the RAC. In this legislation it is not being determined what an accountant is; but it is being determined who can become accountant (training and enrolment requirement) and what his appointed task is according to the law, art. 393 book 2 BW. In none of the legal regulations investigated by me I have found provisions which would be helpful for the accountant, in the sense that there would be imperative rules that could be of service for the accountant in the framework of the execution of a legal audit. In other words: the accountant can only use the control means that are at his

disposal in order to find out whether the financial information he has to check is complete and completely correct.

As said before, in my investigation of the legal position of forensic accountants in the Netherlands I have also included the developments of forensic accountancy in the Netherlands. Although forensic accountants acted as if it was a matter of a new independent discipline within the accountancy, forensic accountancy lacks sufficient formal and material legal frameworks to be acknowledged as a sub discipline of accountancy. In legislation the concept is not recognized. There are standards for forensic accountants[746], the WRA, the GBR en the RAC, but these are not tailored to the specific pursuits of this group. In disciplinary jurisdiction this has become painfully apparent in a number of cases. Where being a forensic accountant was of no value at all with the assessment of a case at first, that non value has become a weighing factor, but the 'Raden van Tucht' (disciplinary councils) judge this group with the standards laid down in the WRA, the GBR and the RAC. Within the forensic accountancy I distinguish two groups. The first group falls under the description that has been provided by Pheijffer among others. In that view forensic accountancy is a form of private criminal investigation which is not compatible with the function designation 'accountant'. The second group falls under the description provided by Joling. However, this group stays within the legal frameworks applying to all accountants. The acting of forensic accountants as private investigators is being regulated by WPBR and the principles of proper rules of procedure. The legislator chose not to guarantee the legal position of forensic accountant by means of legislation. Forensic accountancy is, taking that what has been observed in the Mvt at the WTA into account, an activity not exclusively reserved to accountants. The directive personal investigations creates the impression that the activities of forensic accountants are being ranged under the reach of the GBR. However, this directive brings about the opposite of what it aims at. The activities of forensic accountants described in this directive are so remote from the core task of forensic accountants, as meant in this directive, that it cannot be considered as a form of accountancy.

The legal position of forensic accountants is partly determined by the jurisdiction. I have included two level of jurisdiction in this investigation: disciplinary jurisdiction regarding forensic accountants in which the standards applying to this profession group are being tested, not only their existence but also their functioning, and the jurisdiction concerning the remaining legal disciplines, criminal, civil and administrative. With regards to the last mentioned disciplines I have not only looked at the way the forensic accountant is involved as suspect or defendant, but also how he can act within this in the function of accountant as witness and/or expert.

In title II of the WRA the regulation with regards to disciplinary jurisdiction is included. The WRA includes a summary regulation with regards to the formal and material (art. 33) procedural law. Therefore it is not surprising that in the past decades in disciplinary jurisdic-

746. These standards apply to forensic accountants because they are accountants and act as accountants, not because they are forensic accountants.

tion rules of formal and material procedural law have developed. One of the most important of those rules is that article 6 EVRM applies to disciplinary jurisdiction except for the aspect of the 'criminal charge'. The Raden van Tucht test stringently against the standards set down in the WRA, the GBR and the RAC. This way of examining strengthens the legal position of forensic accountants and the insight in that position. It is striking that in the period investigated by me (2000-2003) not one case related to the core business of the forensic accountant, the legally prescribed audit of the annual accounts.

Hardly any criminal cases are known in which the forensic accountant q.q. was involved. That is not surprising now that there are no criminal provisions in which being an accountant applies as a condition for being able to commit the offence concerned. With regards to accountants so-called quality offences do not exist. However, he can be a co-perpetrator of quality offences committed by others. The cases in which accountants were involved as suspects were broadly speaking related to fraud and forgery. In a number of criminal verdicts in the penalty motivation attention is being paid to the fact that the involved suspect as accountant did abuse his specific professional expertise. Now that quality offences related to the accountant do not exist, I suspect that with relation to the actual number of criminal cases in which accountants were involved there exists a 'dark number'. In all communal offences being an accountant falls away because it is not relevant for criminal law. No administrative law verdicts are yet known in which accountants were sued based on the execution of their profession or their capacity of accountant. Considering the current developments in legislation those cases will certainly come about. In civil law an accountant can be sued because of a wrongful act and/or default. Although it is difficult to determine the number of cases, it is said that there have been more than 20 cases since 1945. This small number of cases, compared to the number of accountants and accountants offices justifies the conclusion that many civil disputes are being settled without the judge. Here also, as in criminal law, but on other grounds, there must be a 'dark number'.

In both criminal and civil law the accountant is not entitled to an independent right of non-disclosure; at the most in a derived sense.

One of the aspects of the legal position of forensic accountants in the Netherlands relates to the performance of forensic accountants as witness or expert in other legal disciplines: criminal law, administrative law, and civil law. Regardless of the nature of the legal discipline, witnesses, accountants also, are obliged to appear after being summoned. This is different for experts; they can refuse an order from the court. Because of the high degree of expertise the accountant has at his disposal in the field of his profession, it is strongly recommended to always swear him in as expert witness or as formally qualified witness. For the accountant during his appearance as expert witness the GBR can be a barrier. Those barriers are the highest in criminal law. They can be removed by means of an amendment of WRA/WTA/BTA. If the forensic accountant acts as independent investigator his appearance is being determined next to the WRA/WTA/BTA and the GBR/VGC by basic assumptions with regards to the gathering of evidence developed in various legal disciplines.

Although the profession of accountant in the Netherlands has existed for more than 100 years, it took more than a century before important legislation for this profession was established.

From the inception of the profession a number of questions about the functioning of the accountant have played a role. These are questions about:

- The agency theory: for whom or on behalf of whom does the accountant check and to what extent can the accountant rely on the completeness and correctness of the (financial) information provided by the agent to him?
- The expectation gap: to what extent are the image of the profession (accountant) and the expectations (society) in accordance with each other and have they ever been similar?
- The doctrine of legitimate expectation: to what extent can society trust the findings of an accountant and with which guarantees are they surrounded? With the postulate of the agent one must ask the question why society would ask questions at all with regards to the position of accountants.
- Independence: to what extent is it possible for an accountant to be independent in the execution of his legally prescribed audits? The postulate of this independence is only based on a conviction prevailing within the professional group.
- Sensitivity to fraud: to what extent can an accountant detect fraud during regular checks and is he bound to detect fraud always?

In the legislation hardly any attention has been paid to these questions. In the past twenty years these questions emphatically came to the fore as a result of a large number of financial and accounting scandals in which the role of the accountant was not clear. That circumstance should have given rise to an investigation into the (legal) position of the accountant initiated by the government or the professional organisation, but this did not happen. For me this led to the question whether the questions mentioned above with regards to the (legal) position of the forensic accountants in the Netherlands can be confirmed by means of other sources than the ones I have already consulted. I found a number of such sources. Coincidentally in one period the functioning of accountants and the WRA was investigated in the Netherlands. The main points from three different points of view, evaluation WRA, MDW course and PEBn, are the following:

- legal audits remain restricted to RA's or certification authorized AA's,
- complete separation of audit and advice tasks,
- legal anchoring of the title of certification authorized auditor,
- legally anchored supervision by a ZBO,
- independence test laid down in law
- legally laid down independence and impartiality,
- a ban on merger of the auditing and drawing up of the annual accounts and the checking of the annual accounts and the preparation of the financial accounts for one and the same customer by the same accountancy organisation,

- as a consequence of commercial activities independence and impartiality are under pressure,
- closing of the expectation gap whereby the initiative must come from the professional group,
- re-adjusting of social expectations with regards to the functioning of accountants, certainly where it concerns the identification of fraud,
- No merger of forensic activities with the 'normal' work of accountants,
- Investigation into the desirability of legal embedding of forensic activities.

MARC has carried out an investigation into the level to which the by-law on the reporting of fraud is complied with by accountants. In general the by-law functions well, but it falters in the compliance on the issues of the written reporting of fraud, giving back the assignments by refusal to rectification and on reporting of fraud cases to the national registration office. Even though it is not determined that this faltering is on a large-scale, the investigators are of the opinion that the failing by the professional organisations, which they have identified, must be taken very seriously. From the same investigation it appears that a section of the accountants have insufficient knowledge about the reporting procedures and the concept of materiality. With regard to the role of the accountant during the discovery of fraud, society expects much more from accountants than they can live up to. Those expectations can only be moderated if the professional groups can make clear to society in a lucid manner where the limits of the audit lie and which results can be expected from an audit.

The European Commission has come up in the Green Book with a large number of points about the role, the position and the liability of the accountant responsible for legal auditing in the European Union on the basis of which the quality requirements for the education of the accountant and to his functioning at a European level are better guaranteed. Furthermore, the Green Book strives for more uniformity in the legislation surrounding the accountant and to new legislation with regard to the manner in which the audit of the annual accounts must be carried out, also including the obligation for the companies that are being audited to cooperate. The recommendations of a later date with regards to the independence of accountants are an elaboration of that which was already being accentuated in the Green Book. Although there are no internationally acknowledged ethical standards yet regulating the independence of the accountant which could function as calibration point within the Union, with the formulating of a number of basic concepts this recommendation is aiming at creating a framework with which external accountants, legislators and others concerned agree upon the independence requirement. It is left to the member states to draw up national independence rules to supplement the EU concepts.

An investigation of the SEC into the role of accountants in cases the SEC saw reason to intervene because of 'accounting violations' revealed that the role of accountant in this was very limited and that those responsible for the violations were part of the senior management. Where accountants were involved in these violations, the size of the accountants organisation

did not play a role. At this point the conclusion can be drawn that where one can talk about a clear legal positioning of forensic accountants in the Netherlands and at first sight adequate guarantees in formal as well as material sense, these circumstances could not prevent that accountants got involved[747] in substantial accounting and financial scandals with the severe reputation damage for the profession connected with this. That the guarantee seems to be sufficient at first sight, is connected with the fact that strictly speaking the position of Dutch forensic accountant is a legally hybrid position. Keeping the accounts and drawing up the annual accounts are legal obligations. Both the audit of the annual accounts and the execution of the audit by an auditor, the accountant, are legal obligations. The office of accountant is regulated by law. At first sight a reasonable legal status, but with the execution of the task designated by law the accountant is empty handed; if necessary he has no means to act authoritatively towards his client[748]. He is a private person executing a task which is in fact a (delegated) task of the government. The involvement in financial scandals could have been prevented if with regard to to a number of oppressive questions with regards to the agency relation: the position of trust of the accountant and the independence of the accountant, investigations were set up without paying attention to the role of professional organisations. That this investigation was never set up is connected to the apparently inviolability of the trust- and independence postulate. Although the PEbN has issued very clear signals with regards to the dysfunctioning of the professional group and the MARC has issued a heavy signal because of an investigation of the functioning of the by-law on reporting of fraud, neither the professional groups nor the government have reacted to this in a sufficient way; in fact, the results of those investigations were being trivialized.

The developments mentioned above have led to the new legislation at national and international level with regards to accountants and accountants organisations. With this the future legal position of forensic accountants is directly being influenced. The aim of these legalisation operations is the recovery of the (social) trust in the (functioning of) accountants. In the Netherlands these operations have led to a remarkable expansion of the legislation concerning accountant[749]s, at European level this process has led to the proposal for a coordinating directive, COM/2004/177 definitive, and in the US the Sarbanes Oxley law was directly caused by the Enron scandal.

In the end the Dutch legislator chose not to adjust the WRA, but with regards to the profession of accountant and the audit of the annual accounts to opt for a number of supervision

747. For instance taking into consideration the judgment of the Raad van Tucht in the case against Deloitte concerning Ahold.

748. Even the opposite. If an accountant detects fraud, based on the by-law on reporting of fraud he is obliged to offer the frauds a possibility for redress.

749. This legislation must be considered separately from the legislation connected to the implementation of the IFRS

laws with accompanying decisions. With regards to structure and quality of legislation the WTA has become a financial supervision law[750] without sector specific characteristics.

The NIVRA took care of a thorough revision of a number of regulations in order to join in with the WTA and the BTA. In the "Wet toezicht accountantsorganisaties (WTA)" (Law supervision accountants organisations) and the implementing order (BTA) accompanying that law the activities of accountants are being grouped in four domains. The emphasis is on domain A: the legal audit of annual accounts of organisations of public interest (OOB's) by the external accountant. A large number of activities, among which are forensic activities, which have become in the last few years part of the accountants practice have been grouped in domain D and with this they are in fact without the scope of the WTA. The law does not know a ban on the merging of legally prescribed audits and other activities for the same customer. The WTA know the possibility that with the AMVB it can be determined that others than RAs may engage in activities with regard to legal audits. Accountants who want to perform legal audits must have a permit issued by the AFM. The WTA dictates strict quality demands with regard to accountants organisation and their managers. Just like managers of financial institutions, the managers are being tested on their reliability and expertise. The AFM has been charged with the external (observance) supervision of accountants organisations. With regards to those organisation, the AFM can enforce by means of penalties and administrative fines. Individual accountants are subjected to disciplinary jurisdiction which will no longer be exerted by the Raden van Tucht but by a new board that must be established, the accountants chamber, which will be placed with the court of Zwolle. The bill with regards to the new disciplinary jurisdiction is being considered in the Dutch Second Chamber. It is important that the accountants chamber is able to impose fines as sanction for established violations. The result is that a case brought before this chamber potentially satisfies the requirement of a 'criminal charge' because of which article 6 EVRM is applicable.

The WTA and legislation connected with that brings clarity for a part of the problems concerning accountants. Compared to earlier days the assurance for the general public has increased about the functional position of an external accountant for a certain group of organisations (OOBs) (Organisations of Public Importance) determined by law for which he audits the annual accounts. The combining, at least the conditions under which, of auditing with other kinds of tasks is partly being regulated by law. An essential question with this legislative operation is: to what extent can large accounting and financial scandals, as a result of which the trust in accountants is being damaged, be prevented? A second question that can be asked is whether the WTA, which is in fact a financial supervision law, is the most appropriate means to settle problems of economic regulation law.

With the Act on the Supervision of Financial Reporting one aims to improve the application of financial reporting regulations; an extension of the possibilities for maintaining of this

750. This has been caused by the transition of ministerial responsibility for the accountants from the Ministry of Economic Affairs to the Ministry of Finance in 2003.

compliance and supplying a contribution to the international acknowledgment of the IFRS. This last aim is especially relevant to the fact that the US for the time being does not accept the IFRS for financial reporting, but do use the US GAAP. Based on this law, the AFM can check whether the financial reporting complies with the IFRS or the standards laid down in title 9 of book 2 BW. The AFM does not test the correctness of the financial reporting but the correctness of the application of the reporting standards mentioned before this. As a result of this law the legal position of forensic accountants can be subjected to great pressure. What are the consequences if the AFM reaches the conclusion that the IFRS have not been applied in the right way for the annual accounts that have been approved by a forensic accountant and been settled by the shareholders? For the accountant this does not only result in heavy reputation damage, but possibly also in damage procedures. For involved organisations listed on the stock exchange such an assessment can lead to a substantial loss of stock exchange value.

In August 2005 NIVRA and NOvAA together have issued a renewed collection of directives for the accountants audit. This new edition is considerably more extensive than the preceding ones. Although the concept of Assurance was already being used in daily practice it is new in the RAC 2005. An assurance engagement is an engagement in which an accountant formulates a conclusion offering a reasonable amount of certainty or a limited amount of certainty. The intended user of this information is not the responsible party. The audit of annual accounts is an assurance engagement. The pattern for assurance engagements does not determine foundations and does not press for procedural demands; it creates a frame of reference for all parties involved.

In article 19 of the WTA it is determined that the accountants organisation satisfies regulations relevant to its independence drawn up through or by virtue of an administrative order. The way in which the quality assessment is being implemented is included in the implementation decree with this law (BTA). A judgment of the independence of the accountants organisation and the external accountant with regards to the control customer and a judgment of the risks the external accountant has found during his audit and the way these must be controlled must be included in that assessment. At first sight this seems a balanced rule. Neither in the law nor in the rule one pays attention to the question what this independence implies. Nor do they examine the core of the dependence problem: the financial relation that comes into being at the moment an audit assignment is being accepted and the merging of legally prescribed audit activities and other kinds of activities for one customer. As long as the legislator does not tackle the independence problem in a more radical way than it is being tackled now, the independence of the accountant in an audit relation must be considered to be (very) vulnerable. The specific regulations determined by the NIVRA and NOvAA about the independence of accountants do not alter this. The legislative authorities in the US have reacted to the Enron scandal with the Sarbanes Oxley law (SOX). The SOX has also been a source of inspiration for the alteration of directive 8 as well as for the WTA. Based on SOX strict demands are laid down for the AO and IC of accountants' organisations. In order to guarantee the independence of the accountant a ban is imposed on the combining of the

audit of the annual accounts and providing nine other accountant services, listed in the law, for the same customer. The company is responsible for the completeness and correctness of supplied financial information. The CEO and CFO are personally responsible for that. They are also responsible for the existence and the correct working of a system for internal control. Every company listed on the stock exchange must establish an audit committee which must give permission for the execution of accountants' activities and maintains the communication with the accountant. Accountants' organisations from outside the US providing services to companies listed on stock exchanges in the US or daughter companies of such companies must satisfy the demands laid down in the SOX.

Recently the NIVRA has adjusted a number of existing regulations to the new legislation. Since January 2, 2007 the following regulations came into operation, unless specified otherwise: the regulation behaviour code (VGC), the specified regulations control and other standards (COS), the regulation accountants organisation (VAO) and the regulation quality testing. The regulation fraud reporting was revoked per January 1, 2007. These regulations concern the execution of that which has been determined in the WTA and the BTA and they are based on the statutory powers of the NIVRA. As implementation regulations these are primarily aimed at accountants and accountants' organisations. Taking the fact that for the government repairing the public trust in the accountant was a very important motive for the change of the accountants' legislation, it is remarkable that of the total package of legislation hardly anything or in fact nothing at all, has been communicated to the public whose trust ought to be repaired. In documents accompanying this legislation terms such as 'transparency', 'trust' and 'restoration of trust' appear many times but the opposite is being achieved because the legislators have communicated their intentions to the public in such a minimalist way. This is neither transparent nor does it repair the trust. The 'public' and 'society' were not informed and are still not informed. The way in which Schilder once classified the GBR still holds unimpaired for the whole package of new legislation. The quality of the legislation is directly being injured by the legal position of forensic accountants. The tenor of the report of May 16, 2007, written by order of the Dutch First Chamber about the quality of the legislation process seems to be confirmed by this.

Almost a century after the inception of the profession of accountant there were the WRA, the WAA, the GBR, the RAC, two professional organisations, disciplinary jurisdiction and directives 7 and 8. Forensic accountants and accounting/financial scandals came about. Social unrest arose about the reliability of financial accounts presented by organisations listed on the stock exchange and about the nature and the quality of the functioning of accountants. Legislative initiatives arose at national and European level to face up to the problems that had occurred. Now we have the WRA, the WAA, the GBR (GBC), the RAC, the WTA, the BTA, the WTFV, the WTRA, the WFT, the VGC, the VAO, the COS, the NV COS, two professional organisations, directives 7 and 8, COM 92004) 177 definitive and the SOX. The whole appears to satisfy that which has been dubbed by the Michiels Committee as a policy surplus which can lead to a maintenance deficit. The public image of accountants is partly being determined

by a number of postulates such as the postulate of the agent of society; the professional group does not want to renounce this, although social developments have been forcing them towards it for a long time. What in literature has been indicated as the expectancy gap is partly caused by this. Although the professional group intends to bridge the expectancy gap in order to repair the public trust that has been damaged, the instructions operation at the level of the professional group gives the impression of working towards the opposite of the repair of damaged trust. With the society no communication from the professional group is to be found providing insight to that society with regards to all changes under discussion.

Although the WTA has just came into operation, from a point of view of deregulation, a real intention to repair the trust in (the functioning of) the accountant and a professional group regarding legislation in which the legal position of the accountant has been regulated in formal and material sense, the preference is for the setting up of a investigation which should lead to one legal regulation with regards to the complete subject matter. The law on annual accounts can form an adequate answer to many problems pointed out by me which are not being solved in an adequate way in the current legislative initiatives. For the design of the Law on Annual Accounts one ought to start from these points of departure, the listing is non exhaustive:

- Now there are two legal regulations for what in fact must be considered to be one professional group. These regulations must be replaced by one legal regulation.
- Two interest groups can no longer be maintained. One interest group is being founded with the same statutory powers the NIVRA and NOvAA have now. Because of the familiarity of the name the professional organisation can be indicated as NIVRA.
- The title RA remains legally protected.
- The now existing distinction between government, state, province, municipality and district water board with regards to the annual accounts and the audit of that and organisations who are or are not listed on the stock exchange must be abolished.
- For the supervision of the implementation of the legally prescribed audits of the annual accounts and for supervision of accountants' organisations a new independent supervisor will be appointed.
- In the law provisions are being included with regards to the rates one can charge for the legal audit of the annual accounts. Because of the public interest which is being attached to the correctness and reliability of annual accounts, the audit risk must be separated from the bill for the audit that must be executed.
- The following regulation is for the merging of audit and other activities. A complete ban on the combining of audit and advice and other activities for organisations no matter for what kind of organisation.
- The disciplinary jurisdiction must apply to the whole professional group and to all activities of the accountant.

- In the law provisions are being included which declare the law to be inapplicable in situations in which accountants because of the execution of a legal commitment do not act on the basis of law, contrary to the legal provisions concerning the professional group.
- It is being included in the law which activities the accountant is minimally obliged to perform in the framework of an audit of the annual accounts of OOB.
- Regardless of the legal regulation which is being set up, for the professional organisation there is a huge challenge to shape accountancy with regards to tasks that do not belong to the core task of this profession.
- In the imposing of sanctions for infringements of legal regulations for accountants the legislator must distinctly choose between conclusions for administrative or criminal law, but not for the double track possibility that now is often being chosen also in many financial supervision laws. Public interest demands that one chooses the criminal law conclusion. However, this is only possible if the legislator provides means for this, by means of which the tracing and prosecution is given priority.

This law could consist of five titles.

Title I with regard to the composition of the annual accounts and related legally prescribed financial arrangements. The core of this part is title 9 of book 2 BW, other regulations from the BW that are significant and the provisions that are now scattered all over a large number of other laws. The exception which is now being made for the audit of the annual accounts of government bodies is being discontinued.

Title II with regards to the legal audit of the annual accounts and related legally compulsory financial arrangements. Obligations for accountants such as, for instance, the deviant duty to report which is included in the WTE, will be included in this title. The exceptional position with regards to the "government accounts" is being discontinued. The same rules with regards to the drawing up of the annual accounts and the audit apply to the government and business.

Title III with regards to the supervision of accountants' organisations and the executed legal checks. This title also supplies in an independent sector specific supervisor and setting up one professional body as proposed in the modified amendment of Douma when the WTA[751] proposal was being discussed.

Title IV relates to the tariff system that will be introduced. Organisations which are subjected to a legally prescribed audit of the annual accounts may chose an auditing accountant with the help of an audit committee but based on that they may not engage in financial relations with this accountant. The costs of a legal audit are being determined by means of levying in proportion to the financial size of the company. That levy must be imposed by the tax administration.

Title V contains a settlement for disciplinary jurisdiction for accountants. The current disciplinary jurisdiction remains in force but next to that the intended accountants' chamber

751. Parliamentary documents II, 2004/05, 29658, nr. 57.

is being set up at the court in Zwolle which is exclusively authorized for the trial of more serious offences against the law on annual accounts. In this title provisions must be included with regards to penalizations because of providing incorrect or incomplete information with regards to the annual accounts and related calculations. With this it is preferable to settle the penalization by means of the WED. For this is still economic civil legislation.

From a point of view of deregulation one Law on Annual Accounts certainly deserves a closer investigation. Such an investigation aimed at setting up such a law excellently fits in with the endeavour of the current government to arrive at a concentration of legislation in the financial sector as for instance in the form of the Law Financial Supervision.

No matter what the nature and size of the legislation concerning the accountant may be, it must be clear that this can never offer guarantees against fraud in and with financial arrangements within the supervision reach of the accountant. The accountant is not the one who commits fraud but the person who puts such arrangements at one's disposal. Within the framework of the WTA the legislator chose not to make fraud punishable in such financial arrangements in the form of an expert with regards to the fraud and swindle articles in the criminal code. Making this punishable would be a discouraging sign towards the "market".

Geraadpleegde literatuur:

Abels, 2000.
I.M.Abels, *Wetboek van Strafrecht*, editie Schuurman & Jordens, Deventer: Tjeenk Willink, 2000

Algra, 1984.
N.E. Algra, *Inleiding tot het Nederlands Privaatrecht*, Groningen: Wolters-Noorhoff, 1984.
Algra & Gokkel, 1985.

N.Algra & H.Gokkel, *Fockema Andreae's Juridisch Woordenboek,* Alphen aan der Rijn, H.D.Tjeenk Willink, 1985.

Almelo, 2004.
L.v.Almelo, 'Een tumultueuze markt', d*e Accountant,* 2004, p.14-19.

Beckman & Bindenga, 1984.
H.Beckman, & A.Bindenga, *Het nieuwe jaarrekeningenrecht, titel 9 boek 2 BW*, Deventer: Kluwer bedrijfswetenschappen, 1984.

Van Bemmelen &Van Veen, 1986.
J.M. van Bemmelen & Th.W. van Veen, *Het materiële Strafrecht,* algemeen deel, Alphen aan den Rijn: H.D.Samsom, Tjeenk Willink, 1986.

Berendsen, 1990.
J.G.Berendsen, *Maatschappij, onderneming en accountant, een onderzoek naar ontwikkelingen in de maatschappelijke positie van de openbare accountant in de jaren na 1945*, Amsterdam: VU-uitgeverij, 1990.

Van den Berg, 1997.
B. van den Berg, Hoor en wederhoor in het deskundigenonderzoek, in M.Herweijer, K.F.Schuiling & H.B.Winter (red), *In wederkerigheid*, Opstellen voor Prof.mr.M.Scheltema, Deventer: Kluwer, 1997.

Ten Berge e.a., 1996.
J.B.M.ten Berge, B.W.N. de Waard & R.J.G.M.Widdershoven, *Het Bestuursprocesrecht*, Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink, 1996.

Biggler, 2000.
M.Biggler, Fraud and the computer: Computer Forensics procedures and tools for fraud examiners, The White Paper, a publication of the *Association of Certified Fraud Examiners,* Vol. 14 July/August 2000.

Bindenga, 2005.
A.Bindenga, 'Geen herstel zonder aanpak kernprobleem', in NIVRA, *Trends in accountancy, brancheverkenning 2005-2006,* Amsterdam: Reed Business Information, 2005.

Blanco Fernández, Holtzer & Van Solingen, 2004.
J.M. Blanco Fernández, H.Holtzer & G. van Solinge, *Richtlijnen voor de onderzoeker in enquêteprocedures,* Deventer: Kluwer, 2004.

Blokdijk, 2002.
J.J.Blokdijk, 'Accountants moeten zelf balans opmaken', *NRC Handelsblad* 5 februari 2002.

De Boer & Van Zutphen, 1999.
H. Den Boer, & L.C. van Zutphen, *Business control en auditing*, Schoonhoven: Academic Service, 1999.

Bollen e.a., 2005.
L.Bollen, G.Mertens, R.Meuwissen, J. van Raak & C.Schelleman, *Classification and Analysis of Major European Business Failures,* Maastricht: Maastricht Accounting, auditing and information management Research Center, 2005.

Bologna, Lindquist & Wells, 1993.
G.J.Bologna, R.J.Lindquist & J.T. Wells, *The accountants handbook of fraud & commercial crime*, New York: J.Wiley & Sons, 1993.

Bologna & Lindquist, 1995.
G.J.Bologna & R.J.Lindquist, *Fraud auditing and forensic accounting, new tools and techniques*, New York: J. Wiley & Sons, 1995.

Boom, 2003.
Boom, De openbare accountant en de wet MOT, *Boom Nieuws*, nr. 30, juli 2003.

Boom e.a., 1995.
A.H. van der Boom, J.J.Bosma, F. van der Grit, & R.D.Achaibersing, *Comptabele informatie deel I,* Groningen: Wolters-Noordhoff, 1995.

Boertien, 1962.
C.Boertien, *De civielrechtelijke aansprakelijkheid van de openbare accountant naar Engels en Nederlands recht* (diss), Zwolle: Tjeenk Willink, 1962.

Borman, 2000.
T.C.Borman, *Wet op de economische delicten*, Nederlandse wetgeving, editie Schuurmans en Jordens, deel 128, Deventer: Tjeenk Willink, 2000.

Broeders, 2003.
A.P.A.Broeders, *Op zoek naar de bron* (diss),Deventer: Kluwer, 2003

Broeders, 2002.
A.P.A. Broeders, 'Daubert en Saks, het einde van de klassieke identificatiecriminalistiek?', *NJB*, 2002, p. 1786 – 1797.

Buruma, 1993.
Y.Buruma, *De Strafrechtelijke handhaving van bestuurswetten*, (diss), Arnhem: Gouda Quint, 1993.

Cleiren, 1989.
C.P.M.Cleiren, *Beginselen van een goede procesorde*, (diss) Arnhem: Gouda Quint, 1989.

Cleiren & Nijboer, 1999.
C.P.M. Cleiren & J.F. Nijboer, *Tekst & Commentaar Strafvordering*, Deventer: Kluwer, 1999.

Cleiren & Nijboer, 2000.
C.P.M.Cleiren & J.F. Neiboer, *Tekst & Commentaar Strafrecht*, Deventer: Kluwer, 2000.

Commissie Bestuurlijke en privaatrechtelijke handhaving, 2001.
Commissie Bestuurlijke en privaatrechtelijke handhaving, onder voorzitterschap van F.C.M.A.Michiels, *Handhaven op Niveau* (verkorte versie), Deventer: W.E.J.Tjeenk Willink, 2001.

Corstens, 1993.
G.J.M.Corstens, *Het Nederlandse Strafprocesrecht*, Arnhem: Gouda Quint, 1993.

Crombag, Koppen & Wagenaar, 1992.
H.F.M. Crombag, P.J. van Koppen & W. Wagenaar, *Dubieuze zaken, de psychologie van het strafrechtelijk bewijs*, Amsterdam: Contact, 1992.

Crombag, 2000, p. 1659 – 1665.
H.F.M. Crombag, 'Rechters & Deskundigen', *NJB*, 2000, p.1659 – 1665.

Deckers & Van Kollenburg, 1998.
F.B.M.Deckers & J.C.E. van Kollenburg, *Elementaire theorie Accountantscontrole*, Groningen: Wolters Noordhoff 1998.

De Die, 1970.
B.C. de Die, *Wet op de jaarrekening van ondernemingen*, Editie Schuurman en Jordens, Zwolle: Tjeenk Willink, 1970.

Diekman, 1997.
P.A.M.Diekman, *Auditor and Fraud, the responsibility of the auditor for fraud prevention, fraud detection and fraud reporting*, uitgave in eigen beheer, 1997.

Diekman, 1998.
P.A.M. Diekman, Accountant en fraude: verantwoordelijkheden en disculpatiemogelijkheden, in R.N.J. Kamerling, W.Verhoog & L.M.F.J. Keuleneer (red), *Vijftien over forensische accountancy,* Amsterdam: Koninklijke NIVRA, 1998.

De Doelder, 1981.
H. de Doelder, *Terrein en beginselen van tuchtrecht*, Alphen aan den Rijn/Brussel: H.D.Tjeenk Willink, 1981.

De Doelder & Mul, 1994.
H. de Doelder & V.Mul, *Samenwerking baat,* Lelystad: Vermande, 1994.

De Doelder & Hoogenboom, 1998.
H. de Doelder & A.B.Hoogenboom. *Financieel rechercheren, Verbetering van samenwerking door integratie van disciplines,* Rotterdam: Gouda Quint, 1998.

Doorenbos, 1992.
D.R.Doorenbos, *Financieel Strafrecht, een studie inzake strafrechtelijk gesanctioneerde voorschriften uit de bank-en effectenwetgeving*, Deventer: Kluwer, 1992.

Eichenwald, 2005.
K.Eichenwald, *Conspiracy of fools,* Broadway Books, printed in the United States, 2005.

Eiff e.a., 2000.
V.L.Eiff, A.Geurtsen, M.J.G.Bruning, W.F.Dil & F.Klützow, *Evaluatie accountantswetgeving, koepelnotitie*, Utrecht: 2000.

Emanuels, 1995.
J.A.Emanuels, *Overwegingen van accountants bij beslissingen in conflictsituaties (economische en ethische aspecten),* (diss RUG), Amsterdam, Thesis publishers, 1995.

Embregts, 2003.
M.C.E.Embregts, *Uitsluitsel over bewijsuitsluiting, Een onderzoek naar de toelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs in het strafrecht, het civiele recht en het bestuursrecht*, Deventer: Kluwer, 2003.

Enquêtecommissie opsporingsmethoden, 1996.
Enquêtecommissie opsporingsmethoden, *Inzake Opsporing*, Den Haag: SDU Uitgevers, 1996.

Ernst & Young, 2001.
Ernst&Young Forensic Services B.V., *Normering onderzoekswerkzaamheden*, Den Haag: Ernst&Young Forensic Services B.V., 2001.

European Commission, 2000.
European Commission, *Consultive Paper on Statutory Auditors Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles*, Brussels: European Commission, 2000.

Europese Commissie, 1996.
Europese Commissie*, Groenboek, de rol, de positie en de aansprakelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de Europese Unie*, Brussel: Europese Commissie, 1996.

Faber & Van Nunen, 2002.
W.Faber & A.A.A. van Nunen*, Het ei van Colombo?, Evaluatie van het Project Financieel rechercheren*, Oss: Faber organisatievernieuwing, 2002.

Faber & Van Nunen, 2004.
W.Faber & A.A.A. van Nunen, *Uit onverdachte bron, evaluatie van de keten ongebruikelijke transacties,* Meppel: Boom juridische uitgevers, 2004.

Forac, 1999.
Forac, *Discussienota definitie begrip forensische accountancy,* Amsterdam: Forac, 1999.

Frielink & Schilder, 1996.
A.B.Frielink & A.Schilder, *de GBA verklaard, toelichting op Gedrags- en Beroepsregels Register-accountants (GBR-1994) en Gedrags- en Beroepsregels Accountants-administratieconsulenten (GBAA)*, Houten: Stenfert Kroese, 1996.

De Graaf, 1998.
K. de Graaf, 'Accountants krijgen een veeg uit de pan', *De Accountant* september 1998.

De Graaf, 2004.
H. de Graaf, 'IFRS: eindelijk eenheid in de boeken', *NRC Handelsblad* 20 november 2004.
Greveling & Westra, 2004.

Groenhuijsen, Van der Neut & Simmelink, 1997.
M.S.Groenhuijsen, J.L. van der Neut, J.Simmelink, *Ontneming van voordeel in het strafrecht, de nieuwe wetgeving in theorie en praktijk*, Deventer: Gouda Quint, 1997.

Grundmann-van de Krol, 2007.
C.M. Grundmann-van de Krol, *Koersen door de Wet op het financieel toezicht,* Den Haag: Boom Juridische uitgevers, 2007.

Gunther, 2002.
R.Gunther, 'IFRS in begrippen', *Bank & Effecten, vakblad voor de financiële sector*, november 2002.

Gunther Moor & Van der Vijver, 2001.
L Gunther Moor & C.D. van der Vijver, Privatisering van de Opsporing, een kader voor normering, in M.A.V.Klein-Meijer, B.A.M. van Stokkom & P.B.A. ter Veer (red.), *Private Opsporing*, Justitiële Verkenningen 2001, nr. 4, Deventer: Gouda Quint, 2001.

Ter Haar, 1998.
R. ter Haar, Forensische Accountancy, in H. de Doelder, A.B.Hoogenboom (red) *Financieel rechercheren, Verbetering van samenwerking door integratie van disciplines,* Rotterdam: Gouda Quint, 1998.

Haring & Smorenburg.
J.Haring & J.M.Smorenburg, *Uitoefening der geneeskunst (Medisch Tuchtwet)*, editie Schuurman en Jordens, Zwolle: Tjeenk Willink, 2000.

Hartmann, 2004.
A.R.Hartmann, 'Strafrechtelijke handhaving van de financiële wetgeving: houden of weggooien?', *NJB* 2004, p.1068 – 1073.

Hassink, Maijoor & Meuwissen, 2003.
H.F.D.Hassink, S.J.Maijoor & R.H.G. Meuwissen, *Onderzoek naar de naleving van de Verordening op de Fraudemelding*, Maastricht: Maastricht Accounting, auditing Research and information management Center, 2003.

Hassink & Meuwissen, 2005a.
H.Hassink & R.Meuwissen, *Onderzoek naar het besluitvormingsproces van accountants bij onderzoek naar fraude bij klanten,* Maastricht: Maastricht Accountin, auditing Research and information management Center, 2005.

Hassink & Meuwissen, 2005b.
H.Hassink & R.Meuwissen, *Verwachtingen van geledingen van het maatschappelijk verkeer ten aanzien van de rol van accountants bij het vinden en rapporteren van fraude bij klanten*: Maastricht Accounting, auditing Research and information management Center, 2005.

De Hen, 1998.
P.E. de Hen, 'Een eeuw accountantswerk in Nederland', *Over Accountants*, WODC uitgave, Deventer, Gouda Quint, 1998 nr. 3.

De Hen, Berendsen & Schoonderbeek, 1995.
P.E.de Hen, J.G.Berendsen & J.W.Schoonderbeek, *Hoofdstukken uit de geschiedenis van het Nederlandse accountantsberoep na 1935,* NIVRA 1995, Assen: Van Gorcum & Comp, 1995.

Hendriks & Wiersma, 2003.
J.Hendriks & R.Wiersma, 'Accountants zeer kritisch over nieuw toezicht AFM', *Financiële Telegraaf,* 20 september 2003.

Hendriks & Wiersma, 2003.
J.Hendriks & R.Wiersma, 'Zalm onder vuur subtop van accountantskantoren', *Financiële Telegraaf,* 23 oktober 2003.

Hendriks & Wiersma, 2003.
J.Hendriks & R.Wiersma, 'Forse kritiek uit financiële wereld op Accountantswet', *Financiële Telegraaf,* 1 november 2003.

Hendriks & Wöretshofer, 2002.
L.E.M.Hendriks & J.Wöretshofer, *Milieustrafrecht*, Deventer: Kluwer, 2002.

Hendrikse, 2002.
M.L.Hendrikse, *Het vernieuwde burgerlijk procesrecht*, Wettenpockets privaatrecht, Deventer: Kluwer, 2002.

Herweijer, Schuiling & Winter, 1997.
M.Herweijer, K.F.Schuiling & H.B.Winter (red), *In wederkerigheid, Opstellen voor Prof. mr.M.Scheltema,* Deventer: Kluwer, 1997.

Hielkema, 1996.
J.Hielkema, *Deskundigen in Nederlandse strafzaken,*(diss.) Den Haag: SDU, 1996.

Hillen, 1993.
J.L.S.M.Hillen, I, *Bank-, munt- en nationale schuldwetgeving,* Nederlandse Staatwetten, Editie Schuurmans en Jordens, 143-Zwolle: Tjeenk Willink, 1993.

Hillen, 2002.
J.L.S.M.Hillen, *Effectenwetgeving*, Nederlandse Wetgeving, Editie Schuurmans en Jordens, deel 143 II, Zwolle: Tjeenk Willink, editie 1999 en editie 2002.

Ter Hoeven, 2006.
R.L. ter Hoeven, *IFRS op zak,* Deventer: Kluwer, 2006.

Hoogenboom, 2000.
A.B.Hoogenboom, Financieel rechercheren in het private domein, *Delikt en Delinkwent*, nr.10, 2000, p. 1012 –1037.

Hoogenboom, 2001.
A.B.Hoogenboom, *Inzake financieel-economische criminaliteit*, (oratie Nyenrode), Den Haag: Sdu Uitgevers, 2001.

Hoogendoorn, 2002.
M.N.Hoogendoorn, Het belang van internationale verslaggevingsstandaarden", *Bank & Effecten, vakblad voor de financiële sector*, november 2002.

Houben, 2000.
M.Houben, Accountants melden geen fraude, *NRC Handelsblad,* 5 september 2002.

Houben & Van der Walle, 2002.
M.Houben & E.v.d.Walle, 'Enron is een harde les, maar niet voor Europa', *NRC Handelsblad,* 7 december 2002.

Houben, 2003.
M.Houben, 'Ze stonden erbij en keken ernaar', *NRC Handelsblad,* 19 juli 2003.

Houben & Wester, 2001.
J.Houben & J.Wester, *Baan. Opkomst en ondergang van een softwarebedrijf*, Amsterdam/Antwerpen: Business Contact, 2001.

Houben, 2004.
M.Houben, Accountants Ahold niet bij tuchtrechter, *NRC Handelsblad* 21 augustus 2004.

De Hullu, 2000.
J. de Hullu, *Materieel Strafrecht, Over algemene leerstukken van strafrechtelijke aan sprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Gouda Quint, 2000.

Hulshoff Pol, 1984.
W.Hulshoff Pol, *Wet op de registeraccountants,* Nederlandse wetgeving, editie Schuurman en Jordens, deel 155-I, Zwolle: Tjeenk Willink, 1984.

Hulshoff Pol, 2000.
W.Hulshoff Pol, *Wet op de Registeraccountants*, editie Schuurman en Jordens, Deventer: Kluwer, 2000.

Imbos & Van Peski, 2000.
M.Imbos & W.L. van Peski, *Berichten van de Brink, Financieel rechercheren millenniumproof!*, Deventer-Zeist: Kerckebosch b.v., 2000.

Inzake opsporing, 2000.
Inzake opsporing, enquêtecommissie opsporingsmethoden, Den Haag: Sdu Uitgevers, 1996.

Jansen, 1998.
I. Jansen, *Burgerlijk Wetboek boek 2,* Editie Schuurman en Jordens, Deventer: Kluwer 1998.

Jensen, 1998.
M.C.Jensen, *Foundations of organizational strategy, Cambridge*, Massachussets: Harvard University Press, 1998.

Joling, 2005.
J.Joling, *De accountant en de berekening van schade* (diss.Nyenrode), Den Haag, SDU uitgevers, 2005.

De Jong, 1981.
D.H. de Jong, *De macht van de telastelegging in het strafproces*, Arnhem: Gouda Quint B.V., 1981.

Kalles, 2001.
B.v.Kalles, 'Rechter legt losgeslagen speurhond aan ketting', *Het Financieele Dagblad,* 2001.

Kamerling, Verhoog & Keuleneer, 1998.
R.Kamerling, W.Verhoog & L.Keuleneer, (red) *Vijftien over forensische accountancy,* Amsterdam: koninklijk NIVRA, 1998.

Keulen, 1995.
B.F.Keulen, *Economisch Strafrecht*, Arnhem: Gouda Quint, 1995.

Kievit, 1999.
W.Kievit, *Wet op de Accountants-administratieconsulenten*, Nederlandse wetgeving, editie Schuurman en Jordens, deel 155-II, Deventer: Tjeenk Willink, 1999.

Klerks & Scholtes, 2001.
P.Klerks & M.Scholtes, Particuliere recherche, een informatiemarkt in ontwikkeling, in M.A.V. Klein-Meijer, B.A.M. van Stokkom & P.B.A. ter Veer (red.), *Private Opsporing*, Justitiële Verkenningen 2001, nr. 4, Deventer: Gouda Quint, 2001.

Klaassen & Bak, 1999.
J.Klaassen, & G.G.M.Bak, *Externe verslaggeving*, Houten: Stenfert Kroese, 1999.

Klammer & Nat, 2003.
C.Klammer & J.Nat, Hoe rechters blindvaren op de getuige-deskundige, *NRC-Handelsblad*, 24 mei 2003.

Klein-Meijer, Van Stokkom & Ter Veer, 2001.
M.A.V.Klein-Meijer, B.A.M. van Stokkom & P.B.A. ter Veer (red.), *Private Opsporing*, Justitiële Verkenningen 2001, nr. 4, Deventer: Gouda Quint, 2001.

Klerks, Scholtes & Van Meurs, 2001.
P.Klerks, M.Scholtes & C.v.Meurs, *Particuliere recherche in Nederland*, Lelystad: Koninklijke Vermande 2001.

Knechel, 2000.
W.Robert Knechel, *Auditing, assurance risk*, South-Western College Publishing, Cincinnati, 2001.

Kokkini – Iatridou e.a., 1988.
D.Kokkini – Iatridou e.a., *Een inleiding tot het rechtsvergelijkend onderzoek,* Deventer, Kluwer, 1988.

Koning, 2001.
Rapport onderzoek subsidies Europees Sociaal Fonds, programmaperiode 1994-1999, deel 1, onderzoek verricht in opdracht van en uitgebracht aan de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, Den Haag: SDU, 2001.

Koelewijn, 2005.
J.Koelewijn, 'We laten ze hun kop in de strop steken' *NRC Handelsblad,* Amsterdam, 2005.

Koelewijn, 2005.
J.Koelewijn, 'We grijpen in als het nodig is, en hard ook' *NRC Handelsblad,* Amsterdam, 2005

Koopmans, 2001.
F.Koopmans, toelichting en commentaar bij titel VI, vierde afdeling Wetboek van Strafvordering in C.Cleiren & J.Nijboer (red), *Tekst & Commentaar Strafvordering*, Deventer: Kluwer, 2001.

Koot & Mondt, 2002.
D.Koot, & J.Mondt, 'Is er meer dan alleen IAS 39?', *Bank & Effecten, vakblad voor de financiële sector,* 2002, p. 28 – 31.

Van Koppen & Crombag, 2000.
P.J. van Koppen & H.F.M.Crombag, 'Oren, lippen en vingers. De Waarde van Oud en Nieuw', *NJB* nr. 1 jaargang 2000, p. 6 – 12.

Kuipers e.a., 1997.
MDW-rapport accountancy, opgesteld door een werkgroep onder leiding van drs. R.IJ.M. Kuipers in het kader van de MDW-operatie, Den Haag: Sdu Uitgevers, 1997.

Kuijl, 1998a.
J.G.Kuijl, Forensische accountancy, is de accountant een strategische partner voor justitie? In M.A.V.Klein-Meijer, B.A.M. van Stokkom & P.B.A. ter Veer (red.), *Over accountants,* Justitiële Verkenningen 1998, nr. 3, Deventer: Gouda Quint, 1998.

Kuijl, 1998b.
J.G.Kuijl, Een professie op weg naar professionaliteit, in R.N.J. Kamerling, W.Verhoog & L.M.F.J. Keuleneer (red), *Vijftien over forensische accountancy,* Amsterdam: NIVRA, 1998.

Kuijper, 2002.
J.N.C. Kuijper, IAS 39, belangrijke consequenties voor banken, *Bank & Effecten, vakblad voor de financiële sector*, 2002, p. 26 – 27.

Langendijk, 1994.
H.P.A.J. Langendijk, *De markt voor de wettelijke accountantscontrole in Nederland (enkele kwantitatieve en kwalitatieve aspecten),*Den Haag, Delwel, 1994.

Lambregtse & Scheer, 2003.
C.Lambregtse & P.Scheer, Ik bepaal niet wat Jantje mag verdienen. De spelregels van Tabaksblat, *Forum,* 3 juli 2003.

Lankhorst & Dahm, 2004.
G.H.Lankhorst & P.Dahm, *Burgerlijk Wetboek Boeken 3 tot en met 7A,* editie Schuurman & Jordens, Deventer: Kluwer 2004.

Lukassen, 2004.
R.Lukassen, Ahold-belager VS: Deloitte speelt vermoorde onschuld, *Financiële Telegraaf,* 7 september 2004.

Van Male & Fons, 2002.
R.M. van Male en H.M.L.Fons, *Algemene wet bestuursrecht*, tekstuitgave, 's-Gravenhage: Elsevier, 2002.

Meeus, 2000.
J.Meeus, Het papieren rijk van Baan, *Volkskrant* 1 juli 2000.

Meeus & Schoorl, 2002.
J.Meeuw & J.Schoorl, 'Speuren naar verloren bouwmiljarden', *Volkskrant,* 7 december 2002.

Van der Meulen & Freriks, 2002.
B.J.M. van der Meulen & A.A.Freriks, *Awb Bestuurs(proces)recht 2002/2003,* Den Haag: SDU Uitgevers BV, 2002.

Meijknecht, 2002.
P.A.M.Meijknecht, *Infrastructuur en hoofdbeginselen van burgerlijk procesrecht*, studiereeks burgerlijk procesrecht, deel 1, Deventer: Kluwer, 2002.

Van Mierlo, 2000.
A.I.M. van Mierlo, *Parlementaire geschiedenis. Herziening van het burgerlijk procesrecht voor burgerlijke zaken, in het bijzonder de wijze van procederen in eerste aanleg*, Deventer: Kluwer, 2000.

Miller & Pashkoff, 2002.
R.Miller & P.H.Pashkoff, *Regulations under the Sarbanes-Oxley Act,* Journal of Accountancy, october 2002, http://www.aicpa.org/pubs/jofa/oct2002/miller.htm.

Minkenhof, 1990.
A.Minkenhof, *De Nederlandse Strafvordering*, vijfde druk, herzien onder leiding van J.M.Reijntjes, Atrnhem: Gouda Quint B.V., 1990.

Van der Molen, 1995.
F.J. van der Molen, 'Financieel rechercheren' in F.E.Jansen, F.J. van der Molen, W.M. van Gemert & A.J. van der Lee (projectgroep), *Het rapport "Financieel rechercheren"*, Twente: politie Twente, 1995.

Mols, 2003.
G.P.M.F. Mols, *Getuigen in strafzaken*, Deventer: Kluwer, 2003.

Nieuwenhuis, Stolker & Valk, 1998.
J.J.Nieuwenhuis, C.J.J.M.Stolker & W.L.Valk, *Burgerlijk Wetboek*, *T&C*, Deventer: Kluwer, 1998.

Nieuwenhuis, Stolker & Valk, 2003.
J.J.Nieuwenhuis, C.J.J.M.Stolker & W.L.Valk, *Burgerlijk Wetboek*, *T&C*, Deventer: Kluwer, 2003.

Nieuwsbrief Strafrecht 29 mei 2003, afl. 7, Besluit inzake de meldingsplicht vrije beroepen.

Nijboer, 1997.
J.F.Nijboer, De Deskundige en het Deskundigenbewijs, in P.J. van Koppen, D.J.Hessing & H.F.M.Crombag (red) *Het hart van de Zaak, psychologie van het recht,* Deventer: Kluwer, 1997.

Nijboer, 2000.
J.F.Nijboer, *Strafrechtelijk Bewijsrecht*, Nijmegen: Ars Aequi Libri, 2000.

Nijboer, 2002.
J.F.Nijboer, *Het gekooide denken – over de rol van discipline binnen feitenonderzoek en rechtspraak* (oratie Leiden), Leiden: Universiteit Leiden, 2002.

Nijboer, 2003.
J.F.Nijboer, het bewijs, in C.P.M.Cleiren & J.F.Nijboer, (red), *T&C Sv*, Deventer: Kluwer, 2003.

Nijboer, 2003.
J.F.Nijboer, *Forensische expertise,* Deventer, Kluwer, 2003.

NIVRA, 1996.
NIVRA, *Verordening op de collegiale toetsing*, Amsterdam: Koninklijk Nederlands instituut van registeraccountants, 1996, Staatscourant, 1996, nr. 246.

NIVRA, 1998.
NIVRA, *Richtlijnen voor de Accountantscontrole*, Amsterdam: Koninklijk Nederlands instituut van registeraccountants, 1998.

NIVRA, 1999.
Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants*, Verordening op de collegiale toetsing*, Amsterdam: ongewijzigde herdruk november 1999.

NIVRA, 2000-2004.
Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants, *Jurisprudentie Tuchtrechtspraak*, Amsterdam: 2000-1 t/m 2000-37, 2001-1 t/m 2001-43, 2002-1 t/m 2002-40, 2003-1 t/m 2003-53, 2004-39.

NIVRA, 2000.
NIVRA, *Richtlijnen voor de Accountantscontrole*, Amsterdam: Koninklijk Nederlands instituut van registeraccountants, 2000.

NIVRA, 2001.
NIVRA, *Reactie Koninklijk NIVRA op het kabinetsstandpunt inzake de evaluatie van de accountantswetgeving*, Amsterdam: Koninklijk Nederlands instituut van registeraccountants, 2001.

NIVRA, NOvAA & SRA, 2002.
NIVRA, NOvAA & SRA, *Nieuwe Nederlandse onafhankelijkheidsvoorschriften voor de accountant,* Amsterdam: Koninklijk Nederlands instituut van registeraccountants, 2002.

NIVRA, 2003a.
NIVRA, *Verordening op de kwaliteitstoetsing*, Amsterdam: Koninklijk Nederlands instituut van registeraccountants, 2003.

NIVRA, 2003b.
NIVRA, *ontwerprichtlijn persoonsgebonden onderzoeken*, Amsterdam: Koninklijk Nederlands instituut van registeraccountants, 2003.

NIVRA, NOvAA & SRA, 2003.
NIVRA, NOvAA & SRA, *Gids voor de invoering van de nadere voorschriften inzake 'Onafhankelijkheid van de accountant'*, Amsterdam: Koninklijk Nederlands instituut van registeraccountants, 2003.

NIVRA, 2004.
NIVRA, *Gedragsrichtlijn inzake persoonsgerichte accountantsonderzoeken*, Amsterdam: NIVRA, 2004.

NIVRA, 2005a.
NIVRA,*Trends in Accountancy, Brancheverkenning 2005 – 2006,* Doetinchem, Reed Business Information, 2005.

NIVRA, 2005b.
NIVRA, *Nadere Voorschriften inzake Onafhankelijkheid,* Amsterdam, Koninklijk Nederlands Instituut van registeraccountants, 2005.

NIVRA & NovAA, 2005.
NIVRA & NovAA, *Richtlijnen voor de Accountantscontrole*, Amsterdam: Koninklijk Nederlands instituut van registeraccountants, 2005.

NIVRA, 2007.
NIVRA: *Een kwestie van principes, De verordening Gedragscode voor accountants in het kort,* Amsterdam: Koninklijk Nederlands instituut van registeraccountants, 2007.

PEBn, 2002.
Parlementaire enquête Bouwnijverheid, *De bouw uit de schaduw*, 's-Gravenhage:Sdu Uitgevers, 2002.

Pisuisse & Teubner, 2002.
C.S.Pisuise & A.M.M.Teubner, *Elementair Europees Gemeenschapsrecht,* Groningen/ Houten: Wolters-Noordhoff, 2002.

Public Company Accounting Reform and Inverstor protection Act of 2002 (Sarbanes Oxley-act),Calendar No. 442, S. 2673, 107th Congress, second session, Washington: U.S. Governement Printing Office, 2002.

Pheijffer & Kuijl, 1997.
M.Pheijffer & J.G.Kuijl, *De Forensisch Accountant, een veeleisend beroep* (diss RUL), Deventer: Kluwer 1997.

Pheijffer e.a., 1997.
M.Pheijffer, J.G.Kuijl, A.Th.H.van Dijk & G.J.C.M.Bakker, *Financieel rechercheren, theorie en praktijk,* Deventer: Kluwer 1997.

Pheijffer, 2000.
M.Pheijffer, *De forensisch accountant: het recht meeste* (diss.Leiden), Den Haag: Koninklijke Vermande, 2000.

Pheijffer, 2000.
M.Pheijffer, *Forensische accountancy*, (oratie Leiden), Den Haag: Koninklijke Vermande, 2000.

Pheijffer, 2001.
M.Pheijffer, *Nieuwe ronde, nieuwe kansen*, (oratie Nyenrode), Den Haag: Sdu Uitgevers, 2001.

Pitlo, 1998.
A.Pitlo, *Het systeem van het Nederlandse privaatrecht naar het Nieuwe Burgerlijk Wetboek*, Arnhem: Gouda Quint, 1988.

Raad voor de Jaarverslaggeving, 1998.
Raad voor de Jaarverslaggeving, *Richtlijnen voor de jaarverslaggeving*, Deventer: Kluwer 1998.

Raad van State, 2004.
Raad van State, *Jaarverslag 2003*, Den Haag: 2004.

Reijn, 2000.
G.Reijn, Accountant failliet Daf zat ernaast, *NRC Handelsblad* 19 februari 2000.

Report of the committee on banking, housing and urban affairs United States Senate, to accompany S. 2673, Washington: U.S.Governement Printing Office, 2002.

Rozekrans, 1998.
R.Rozekrans, Wie zich van de domme houdt, komt het meest te weten, in R.N.J. Kamerling, W.Verhoog & L.M.F.J. Keuleneer (red), *Vijftien over forensische accountancy,* Amsterdam: koninklijk NIVRA, 1998.

Rozemond, 1998.
K.Rozemond, *Strafvorderlijke rechtvinding* (diss VU Amsterdam), Deventer: Gouda Quint, 1998.

Sabee & Bijl, 1996.
V.Sabee & W.A.Bijl, *Accountantscontrole, fraude en meldplicht. Een onderzoek naar de werking van de Verordening op de fraudemelding,* Den Haag: Wetenschappelijk Onderzoek- en Documentatiecentrum, 1996.

Sackers & Mevis, 2000.
H.J.B.Sackers, P.A.M.Mevis, *Fraudedelicten*, Deventer: Tjeenk Willink, 2000.

Schaap, 2000.
C.D. Schaap, *Forensische expertise op financieel terrein*, (oratie Leiden) Den Haag: Koninklijke Vermande, 2000.

Schaap, 2001.
C.D.Schaap, *Forensische accountancy: normering noodzakelijk of wenselijk?* Den Haag: 2001.

Schilder, 1994.
A.Schilder, *Auditor Independence* (diss RUG), Groningen: Wolters-Noordhoff, 1994.

Schilder e.a., 1999.
A.Schilder, H.Gortemaker, J.v.Manen & J.Waardenburg, *Moderne Accountantscontrole*, Schoonhoven: Academic Service,1999.

Van Schilfgaarde & Winter, 2003.
P. van Schilfgaarde, & J.Winter, *Van de BV en de NV,* Deventer, Kluwer, 2003.

Schipper, 2002.
J.Schipper, 'Banken bezorgd over IFSR, *Bank & Effecten, vakblad voor de financiële sector*, jaargang 51, nr. 11 november 2002, pag 21.

Scott, 1997.
W.R.Scott, *Financial accountingtheory*, New Jersey USA: Prentice Hall, 1997.

SEC, 2003.
Securities and Exchange Commission: *Report pursuant to Section 704 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002*, Washinton: SEC, 2003.

Smith, 1776/2003.
A.Smith, *The Wealth of Nations,* New York: Bantam Dell, 1994.

SMVP, 2000.
Stichting maatschappij, politie en veiligheid, *Publiek-private fraudebestrijding*, Dordrecht: 2000.

Starreveld, De Mare & Joëls, 1999.
R.W. Starreveld RA, H.B. de Mare RA & E.J. Joëls RA, *Bestuurlijke informatieverzorging, deel 2A en 2B*, Alphen aan den Rijn: Samsom, 1999.

Stb. 1952, 365.
Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden jaargang 1952, nr. 365.

Stb. 1970, nr. 533.
Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden jaargang 1970, nr. 533.

Stb. 1971, nr. 286.
Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden, jaargang 1970, nr. 286.

Stb. 1976, 228, 229.
Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden, jaargang 1976, nr, 228 en 229.

Stb. 1984, 417.
Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden, jaargang 1984, nr. 417.

Stb. 1994, 85.
Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden, jaargang 1994, nr. 85.

Stb. 2003, 175.
Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden, jaargang 2003, nr. 175.

Stb. 2004, 579.
Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden, jaargang 2004, nr. 579.

Stb. 2006, 11.
Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden, jaargang 2006, nr. 11.

Stichting Maatschappij Veiligheid en Politie, 2000.
Stichting Maatschappij, Veiligheid en Politie, *Publiek-private fraudebestrijding*, Dordrecht: 2000.

Stichting Maatschappij Veiligheid en Politie, 2000.
Stichting Maatschappij, Veiligheid en Politie, *Publiek-private fraudebestrijding, aanbevelingen,* Dordrecht: 2000.

Stein & Rueb, 2002.
P.A.Stein & A.S.Rueb, *Compendium van het* nieuwe *burgerlijk procesrecht,* Deventer: Kluwer, 2000.

Stokmans, 2007.
D.Stokmans, Senaat: politicie maken oniuitvoerbare wetten, *NRC Handelsblad,* 15 mei 2007.

Swagerman, ter Hoever & Van Dam, 2002.
D.Swagerman, R. ter Hoeven & S.v.Dam, 'Achtergronden IFRS', *Bank & Effecten, vakblad voor de financiële sector,* jaargang 51, nr. 11, november 2002, p. 16 - 20.

Tak, 2002.
A.Q.C.Tak, *Het Nederlands bestuursprocesrecht, deel I en II*, Den Haag: SDU uitgevers, 2002.

Tas, 2003.
L.G. van der Tas, 'Invoering van de internationale financiële verslaggevingsregels in EU en Nederland: ei van Columbus of paard van Troje', in: H.Beckman, L.G. van der Tas & P.M. van der Zanden, *Jaarrekeningenrecht,* Rotterdam, Deventer: Kluwer, 2003.

Valkenburg & Wortel, 1998.
W.E.C.A.Valkenburg & J.Wortel, *Inleiding fiscaal strafrecht*, Deventer: Tjeenk Willink, 1998.

Valkenburg, 2002.
W.E.C.A. Valkenburg, *Inleiding in fiscaal strafrecht*, Deventer: Kluwer, 2002.

Ven, 1999.
A.v.d.Ven, *Organsiatie Engineering, Het Rabbit-Hill model*, Deventer: Kluwer, 1999.

Verheul, 1998.
J.Verheul, *Fraude en misbruik in de sociale zekerheid, aspecten van strafrechtelijke rechtshandhaving*, diss. Deventer: Kluwer 1989.

Vermeulen & Freriks, 2002.
B.M.J.Vermeulen & A.A.Freriks, *Awb Bestuurs(proces)recht 2002/2003*, Den Haag: SDU Uitgevers, 2002.

De Vries, 1985.
J.de Vries, *Geschiedenis der accountancy in Nederland, aanvang en ontplooiïng 1895-1935*, Assen/Maastricht: Van Gorcum, 1985.

Wedzenga, 2001.
W.Wedzinga, toelichting en commentaar bij titel IV Wetboek van Strafvordering in C.Cleiren & J.Nijboer (red), *Tekst & Commentaar Strafvordering*, Deventer: Kluwer, 2001.

Wester & Winkel, 2003.
J.Wester & M.Schinkel, 'Ahold hard op zoek naar nieuw krediet', *NRC/Handelsblad*, 24 februari 2003

Wessels & Vossestein 2002.
B.Wessels & G.J.Vossestein, *Effectenrecht 2003/2003*, Denhaag: SDU Uitgevers, 2002.

Westra & Mooijekind, 1999.
B.A.J.Westra & M.J.Th.Mooijekind, *Compendium van de Accountantscontrole, deel 1*, Ede: Pentagan Publishing, 1999.

Wieten, 2002.
H.G.L.Wieten, *Bewijs*, Deventer: Kluwer, 2002.

Van Wijk e.a. 2002.
J. van Wijk, W.Huisman, T.Feuth & H.van de Bunt, *Op deugdelijke grondslag, een explorerende studie naar de private forensische accountancy*, Zeist: Kerckebosch, 2002.

Wladimiroff, 1989.
M.Wladimoroff, *Economisch strafrecht* Alphen aan den Rijn: Samsom Uitgeverij, 1989.

WODC, 1998.
WODC, Justitiële verkenningen nr. 3, 1998, Over Accountants, Gouda Quint 1998.

WODC, 2004.
WODC, Justitiële verkenningen nr. 1, 2004, Boom juridische uitgevers, 2004

Ten Wolde, 1998.
J. ten Wolde, Van forensisch accountant tot integriteitsadviseur, in R.N.J. Kamerling, W.Verhoog & L.M.F.J. Keuleneer (red), *Vijftien over forensische accountancy,* Amsterdam: koninklijk NIVRA, 1998.

Wöretshofer, 2003.
J.Wöretshofer, Onderzoek op de terechtzitting, in C.Cleiren & J.Nijboer, (red) *T&C Strafvordering*, Deventer: Kluwer, 2003.

Van der Zanden, 2003.
P.M. van der Zanden, 'Toezicht op toepassing (enforcement) van verslaggevingsregels' in: H.Beckman, L.G. van der Tas & P.M. van der Zanden, *Jaarrekeningenrecht,* Rotterdam, Deventer: Kluwer, 2003.

Zeff, e.a., 1992.
A. Zeff. F. van der Wel & K. Camfferman, *Company Financial reporting, a histrorical and comparative study of the Dutch regulatory process*, Amsterdam: Elsevier science publishers, 1992.

Zürcher, 1964.
W.Zürcher, *Wet op de registeraccountants*, Nederlandse wetgeving, editie Schuurman en Jordens, deel 155, Zwolle: Tjeenk Willink, 1964.

Zürcher, 1999.
W.Zürcher, *Wet op de Accountants Administratieconsulenten*, Nederlandse wetgeving, editie Schuurman en Jordens, deel 155- II, Deventer: Tjeenk Willink, 1999.

Lijst van overige geraadpleegde bronnen.

Kamerstukken:

Handelingen II, 1905/ 06, nr. 133.
Kamerstukken II 1913/14, 286.3.
Kamerstukken II, 1962/63, 21064, nr.4.
Kamerstukken II, 1967/68, 9595, nr.3.
Kamerstukken II, 1988/89, 21064.
Kamerstukken II, 1990/91, 21800 XII, nr. 78.
Kamerstukken II, 1991/92, 22470, nr. 3.
Kamerstukken II, 1991/92, 22470.
Kamerstukken II, 1991/92, 22313.
Kamerstukken II, 1991/92, 21064 en 22470, nr. 4.
Kamerstukken II, 1992 -1993, 22495, nr.5, 6, 7.
Kamerstukken II, 1992/93, 21604, nr.3.
Kamerstukken II, 1995/96, 24600, nr. 1 - 5.
Kamerstukken II, 1996/97, 24036, nr. 55.
Kamerstukken II, 1997/98, 25095, nr.5.
Kamerstukken II, 1997/98, 25830, nr. 2.
Kamerstukken II, 2001/02, 28220, nr. 1 - 6.
Kamerstukken II, 2001/02, 28386, nr.1.
Kamerstukken II, 200102, 28484, nr. 1 – 8.
Kamerstukken II, 2002/03, 28090, nr. 1 - 6.
Kamerstukken II, 2002/03, 28244, nr.24.
Kamerstukken II, 2003/04, 29658, 1, 2, 3.
Kamerstukken II, 2003/04, 29254, nr. 3, 4.
Kamerstukken II, 2003/04, 21109, nr. 127.
Kamerstukken II, 2003/04, 29702, nr.2.
Kamerstukken II, 2003/04, 29737, nr. 1 - 13.
Kamerstukken II, 2003/04, 29743, nr. 1 en 2.
Kamerstukken II, 2003/04, 28848, nr. 16. (amendement De Wit)
Kamerstukken II, 2004/05, 28220, nr.15.
Kamerstukken II, 2004/05, 29449, nr.1.
Kamerstukken II, 2004/05, 29449, nr.3.
Kamerstukken II, 2004/05, 29658, nr. 22 (amendement Douma)

Kamerstukken II, 2004/05, 29658, nr. 48, p.2.
Kamerstukken II, 2004/05, 29658, nr. 34, p.1. (amendement Gerkens en Vendrik)
Kamerstukken II, 2004/05, 29658, nr. 42. (amendement Kant en Vendrik)
Kamerstukken II, 2004/05, 29658, nr. 54, p. 4,5.
Kamerstukken II, 2004/05, 29658, nr. 43, p.1. (amendement Kant en Vendrik)
Kamerstukken II, 2004/05, 29658, nr. 53, p.1, 2. (amendement Van Egerink)
Kamerstukken II, 2004/05, 29658, nr. 54, p.8.
Kamerstukken II, 2006-2007, 29279, nr.48.

Europese regelgeving:

68/151/EEG.
Eerste Richtlijn 68/151/RRG van de Raad van 9 maart 1968 strekkende tot het coördineren van de waarborgen, welke in de Lid-Staten worden verlangd van de vennootschappen in de zin van de tweede alinea van artikel 58 van het Verdrag, om de belangen te beschermen zowel van de deelnemers in deze vennootschappen als van derden, zulks ten einde die waarborgen gelijkwaardig te maken, (PbEG 1968, L065).

78/660/EEG.
Vierde Richtlijn 78/660/EEG van de Raad van 25 juli 1978 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g), van het Verdrag betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschappen. (PbEG 1978, L 222).

83/349/EEG.
Zevende Richtlijn 83/349/EEG van de Raad van 13 juni 1983 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g) van het Verdrag betreffende de geconsolideerde jaarrekening (PbEG 1983, L 193).

84/253/EEG
Achtste Richtlijn 84/253/EEG van de Raad van 10 april 1984 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g) van het Verdrag inzake de toelating van personen, belast met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden. (PbEG 1984, L 126).

91/308/EEG
Richtlijn 91/308/EEG van de Raad van 10 juni 1991 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld (PbEG 1991, L 166).

95/26/EG.
Richtlijn 95/26/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 29 juni 1995 tot wijziging van de richtlijnen 77/780/EEG en 89/646/EEGop het gebied van krediet-

instellingen, de Richtlijnen 79/267/EEG en 92/96/EEG op het gebied van het levensverzekeringsbedrijf, Richtlijn 93/22/EEG op het gebied van beleggingsondernemingen en Richtlijn 85/61/EEG op het gebeid van instellingen voor collectieve beleggingen in effecten (icbés) teneinde het bedrijfseconomisch toezicht te versterken (PbEG 1995, L 168).

2001/65/EG.
Richtlijn 2001/65/EG van het Europees Parlement en de Raad van 27 september 2001 tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG, 83/349/EEG en 86/653/EEG met betrekking tot de waarderingsregels voor de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen evenals van banken en andere financiële instellingen (PbEG 2001, L 283/28).

2001/256/EG.
Aanbeveling van de Commissie van 15 november 2000 inzake waarborging van de kwaliteit van de wettelijke controle in de Europese Unie: minimumvereisten.

1606/2002/EG.
Verordening (EG) nr.1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad van 19 juli 2002 betreffende de toepassing van internationale standaarden voor de jaarrekeningen (PbEG 2002, L 243)

2003/51/EG.
Richtlijn 2003/51/EG van het Europees Parlement en de Raad van 18 juni 2003 tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG, 83/349/EEG, 86/653/EEG en 91/674/EEG van de Raad betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen, banken en andere financiële instellingen, en verzekeringsondernemingen (PbEG 2003, L 178).

COM (96) 338 def.
Groenboek, de rol, de positie en de aansprakelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de Europese Unie, COM (96) 338 definitief (PbEG 1996, C 321).

COM/2001/0080 def.
Voorste voor een verordening van het Europees Parlement en de Raad betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen/* COM/2001/0080 def.-COD 2001/0044*/ (PbEG 2001, C 154 E)

COM (2004) 177 def.
Commissie van de Europese Gemeenschappen, Voorstel voor een RICHTLIJN VAN HET EUROPEES PARLEMENT EN DE RAAD betreffende de wettelijke accountantscontrole van

jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen en tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, COM (2004) 177 def.

Geraadpleegde publicaties in dag- en weekbladen.

Accountant, september 1998, p. 22, 23.K. de Graaf. Accountants krijgen een veeg uit de pan.
FEM, 17 februari 1998, p. 40 en 41.
NRC Handelsblad 19 februari 2000.
Het Financieele Dagblad 12 april 2000: Tweespalt in coalitie over accountantswet.
Het Financieele dagblad 12 april 2000: R.H.Veenstra: De accountant loopt groot gevaar.
Het Financieele Dagblad 14 februari 2001: Tuchtraad pakt accountant van KPMG aan
Volkskrant 16 februari 2001, Kritiek op accountant als speurneus.
Het Financieele Dagblad, 17 februari 2001, B.v.Kalles: "Rechter legt losgeslagen speurhond aan ketting."
Het Financieele Dagblad, 27 februari 2001.
Het Financieele Dagblad 3 mei 2001, R.Hindriks, NIVRA en NOvAA kunnen samen de oplossing bieden.
Het Financieele Dagblad 1 juli 2001, E&Y geeft 'huisregels' forensic accounting prijs.
NRC Handelsblad 21 mei 2002.
Volkskrant 25 mei 2002, advertentie: "Verdien uw sporen bij het NFI"
Het Financieele Dagblad van 18, 25, 30 mei en 6 juni 2001.
NRC Handelsblad 13 juni 2002.
NRC Handelsblad, 9 juli 2001.
Het Fiancieele Dagblad van 20 juli 2001.
Het Fiancieele Dagblad van 6 en 7 september 2001.
Financiële telegraaf 14 september 2001: Jorritsma lanceert nieuwe toezichthouder accountant.
Finaciële telegraaf 31 januari 2002: Kamer wil toezicht op accountants.
Volkskrant 5 februari 2002, J.H.Blokdijk: Accountants moeten zelf balans opmaken.
Volkskrant 57 februari 2002: Accountants moeten onder toezicht.
Volkskrant 4 september 2002: Kartelpolitie NMA geeft boete aan bouwer Heijmans.
Volkskrant 4 september 2002: Accountant gaat over de schreef.
Volkskrant 4 september 2002: Tientallen staten in VS onderzoeken analisten.
NRC Handelsblad 5 september 2002, M.Houben, Accountants melden geen fraudezaken.
Volkskrant 7 december 2002: Speuren naar verloren bouwmiljarden, J.Meeus, J.Schoorl.
NRC 7 december 2002, Enron is harde les, maar niet voor Europa, M.Houben, E.v.d. Walle.
Financiële Telegraaf van 12 december 2002: "Accountant had witwassen in de bouw moeten signaleren."
NRC 12 december 2002: "Bouwfraude grote strop voor de overheid" en "De bouwsector moet eigenlijk collectief boete doen."

Financiële Telegraaf van 13 december 2002:
- “Bouwkoepel wil juridische strijd in de kiem smoren”,
- “Gilde-gedoe in de bouw moet nu echt overboord”,
- “Accountant stond erbij en keek naar het pepernotenspel”,
- “Slapende kartelwaakhond blafte niet bij bouwfraude”,
- “Jorritsma en Netelenbos gegispt”,
- “Opvallend trage houding OM”,
- “Fêteren ambtenaren troef in bouwwereld”.

NRC 13 december 2002:
- “Verwijten van commissie: jarenlang fêteren”,
- “De hamvragen zijn eigenlijk niet te beantwoorden”,
- “Falen NAM dodelijk”,
- “Praktijk bewijst gelijk bouwenquête”.

NRC Handelsblad 6 januari 2003, advertentie Price.
Financiële Telegraaf 4 februari 2003, Mist rond topinkomens.
NRC Handelsblad 17 januari 2003, Forensisch accountant misbruikt.
NRC Handelsblad 20 februari 2003, Kabinet wil veel minder accountants bij controle.
Volkskrant 22 februari 2003: ‘Verdien uw sporen bij het NFI.’
NRC Handelsblad 24 februari 2003, Ahold hard op zoek naar nieuw krediet,
Idem: Financiële wereld is verbijsterd.
NRC Handelsblad 5 april 2003, Ook wereldeconomie voelt macht van VS.
NRC Handelsblad 14 mei 2003, Ahold wist al jaren van problemen in VS.
NRC Handelsblad 24 mei 2003, C.Kammer en J.Mat, Hoe rechters blindvaren op de getuige-deskundige.
NRC Handelsblad 18 juni 2003, Plan kabinet accountants is van tafel.
Financiële Telegraaf 19 juni 2003, Zalm zet dikke streep door omstreden accountantsplan.
Volkskrant 16 juli 2003, Fraude bedrijf weinig gemeld.
NRC Handelsblad 18 juli 2003, Geen aangifte door accountants; Fraude bedrijf weinig gemeld.
NRC Handelsblad 19 juli 2003, M.Houben, Ze stonden erbij en keken ernaar.
Financiële telegraaf 20 september 2003, J.Hendriks en R.Wiersma, Accountants zeer kritisch over nieuw toezicht AFM.
Financiële telegraaf 23 oktober 2003, J.Hendriks en R.Wiersma, Zalm onder vuur subtop van accountantskantoren.
Financiële telegraaf 1 november 2003, J.Hendriks en R.Wiersma, Forse kritiek uit financiële wereld op Accountantswet.
Financiële Telegraaf 26 november 2003, Buitenwacht kritisch over inspanningen accountants.
NRC Handelsblad 9 december 2003: Accountant weg om rol bij fusie.
Idem: Accountant leek wel een dealmaker.

Idem: Een superacquisitie met een vuiltje van 3 miljoen.
Financiële telegraaf 13 december 2003, NOvAA zwicht voor Zalm.
Financiële Telegraaf 3 januari 2004, Nederlandse connectie in Parmalat-schandaal.
NRC Handelsblad 5 januari 2004, Fraude loopt gedeeltelijk via Nederland.
Financiële Telegraaf 10 januari 2004, Shell maakt beursval na misrekening voorraden.
Volkskrant 10 januari 2004, Beleggers in Paniek door oliereserves van Shell.
NRC Handelsblad 10 januari 2004 Reserves energiereus Shell drogen op.
NRC Handelsblad 16 januari 2005: Financieel topman Enron bekent schuld.
Volkskrant 16 januari 2004: Enron fraudeur gaat tegen bazen getuigen.
NRC Handelsblad, 19 januari 2004, Ander toezicht op accountants.
NRC Handelsblad 21 januari 2004, Scherpere regels voor accountants,
Telegraaf, 13 februari 2004, Noodkreet vanuit het OM, Vrij spel voor witwassers.
Financiële telegraaf 17maart 2004, Europa scherpt regels accountancy flink aan.
Volkskrant 24 maart 2004, Aanpak zware milieucriminaliteit.
Financiële Telegraaf 21 augustus 2004,Ahold accountants vrijgepleit.
Volkskrant 21 augustus 2004, Onderzoek bij accountant Ahold gestopt.
NRC Handelsblad 21 augustus 2004, Accountants Ahold niet bij tuchtrechter.
Financiële Telegraaf 7 september 2004, Deloitte speelt vermoorde onschuld.
Financiële Telegraaf 9 september 2004, Accountantswet biedt geen enkele garantie tegen fraude.
Financiële Telegraaf, 8 oktober 2005, Accountants op cursus tegen fraude.
NRC Handelsblad 11 oktober 2005, OM maakt Deloitte weer verwijten in de Ahold-zaak.
Financiële Telegraaf 8 oktober 2005, Accountants op cursus tegen fraude.
NRC Handelsblad 5 november 2005, Wij gedogen niet.
NRC Handelsblad 12 november 2005,Wij grijpen in als het nodig is, en hard ook.
NRC Handelsblad 15 november 2005, Wet zet tuchtrechtspraak accountant overboord.
NRC Handelsblad 15 mei 2007, Senaat: politici maken onuitvoerbare wetten.

Jurisprudentieregister:

Europees Hof voor de Rechten van de Mens:

EHRM 06-05-1985, *NJ* 1989, 385 (Bönisch)
EHRM 23-10-1985, *NJ* 1986, 102 (Benthem)
EHRM 24-12-1986, *NJ* 1987, 745 (Unterpertinger)
EHRM 21-02-1984, *NJ* 1988, 937 (Oztürk)
EHRM 12-07-1988, *NJ* 1988, 851 (EVRM geen regels toelaatbaarheid bewijs; mogelijk onrechtmatig verkregen bewijs toelaatbaar)
EHRM 20-11-1989, *NJ* 1990, 245 (Kostovski)
EHRM 27-10-1990, *NJ* 1993, 707 (Windisch)
EHRM 19-02-1991, *NJ* 1993, 708 (Isgrò)
EHRM 19-03-1991, *NJ* 1993, 709 (Cardot)
EHRM 26-04-1991, *NJ* 1993, 710 (Asch)
EHRM 15-06-1992, *NJ* 1993, 711 (Lüdi)
EHRM 25-02-1993, *NJ* 1983, 485 (Funke)
EHRM 23-11-1993, *NJ* 1994, 459 (Imbrioscia)
EHRM 08-02-1996, *NJ* 1996, 725 (Murray)
EHRM 20-03-1996, *NJ* 1966, 741 (Doorson)
EHRM 17-12-1996, *NJ* 1997, 699 (Saunders)
EHRM 18-02-1997, *NJ* 1997, 590 (recht op contra-expertise)
EHRM 20-10-1997, *NJ* 1998, 758 (Serves)
EHRM 18-03-1997, *NJ* 1998, 278 (Mantovanelli)
EHRM 26-04-1997, *NJ* 1997, 635 (Van Mechelen)
EHRM 04-07-2000, *NJ* 2001, 401 (Kok)
EHRM 27-02-2001, *NJ* 2002, 102 (Lucà)
EHRM 03-05-2001, *NJ* 2003, 354 (J.B.)
EHRM 25-09-2001, *NJ* 2003, 670 (onrechtmatig bewijs; gebrek aan wettelijke regeling)
EHRM 14-02-2002, *NJ* 2002, 378 (Visser)
EHRM 10-09-2002, *NJ*CM 2003, 2 (Allen)

Hof van justitie van de Europese gemeenschappen,

10-04-2003, AB 2003, 310 (contra-expertise)

Hoge Raad:

HR 20-12-1926, *NJ* 1927, p. 85 (de auditu-arrest)
HR 24-07-1928, *NJ* 1929, p. 150, W. 11886 (wetenschap deskundige)

HR 13-11-1933, *NJ* 1934, 175 (opdracht rb. aan deskundige zonder tussenkomst R-C)
HR 17-01-1938, *NJ* 1938, 709 (getuigenis de auditu, conclusie A.G. mr. Leijten)
HR 11-11-1947, *NJ* 1948, 126 (staande houden van getuigen)
HR 01-02-1949, *NJ* 1949, 431 (deskundige getuigen)
HR 20-12-1955, *NJ* 1955, 202 (breuk met de auditu)
HR 14-05-1956, *NJ* 1957, 472 (deskundige)
HR 19-02-1957, *NJ* 1957, 447 (indruk van getuige over gelijke verdeling opbrengst)
HR 13-05-1958, *NJ* 1958, 329 (redenen wetenschap getuige in pv)
NJ 10-03-1959, *NJ* 1959, 354 (getuige die een conclusie, voorbehouden aan de rechter, trekt)
HR 13-03-1962, *NJ* 1962, 273 (getuige verklaart als een deskundige)
HR 18-06-1963, *NJ* 1964,98 (marginale toetsing oordeel wie deskundige is)
HR 02-06-1964, *NJ* 1964, 425 (getuige die een conclusie trekt)
HR 21-12-1965, *NJ* 1966, 239 ((rapport deskundige mede op basis van zijn waarnemingen als getuige)
HR 18-06-1968, *NJ* 1968, 307 (gissing van getuige over wetenschap bij de verdachte)
HR 11-05-1971, *NJ* 1971, 389 (oordeel getuige over juistheid verklaring dochter)
HR 01-02-1972, *NJ* 1974, 450 (Meer en Vaart, gescheiden rijbanen)
HR 30-01-1973, *NJ* 1973, 128 (weergave van wat getuige van anderen begrepen had)
HR 02-10-1973, *NJ* 1974, 160 (getuige beoordeelt rijgedrag)
HR 03-02-1976, *NJ* 1976, 282 (volgorde ondervraging getuigen)
HR 13-04-1976, *NJ* 1976, 426 (redenen wetenschap getuige in vonnis)
HR 26-04-1977, *NJ* 1978, 200 (deskundige de auditu)
HR 18-09-1978, *NJ* 1979, 120 (feitenrechter bepaalt wie hij als deskundige aanmerkt)
HR 20-06-1979, *NJ* 1979, 566 (verplichte deskundige Ondernemingskamer)
HR 18-09-1979, *NJ* 1979, 120 (rechter bepaalt wie als deskundige wordt aangemerkt)
HR 20-11-1979, *NJ* 1980, 120 (beëdiging deskundige wezen strafproces; conclusie Remmelink)
HR 05-02-1980, *NJ* 1980, 342 (M&V-verweer, verborg een ander dan verdachte de heroïne?)
HR 17-02-1981, *NJ* 1981, 535, (OvJ als procespartij geen getuige)
HR 23-02-1982, *NJ* 1982, 647 (generalis/specialis)
HR 28-06-1983, *NJ* 1983, 798 (bevoegdheid rechter beletten vragen aangetuigen)
HR 25-10-1983, *NJ* 1984, 132 (geen verschoningsrecht accountants)
HR 10-02-1984, *NJ* 1986, 793 (motivering bij afwijzing deskundigenverzoek)
HR 16-02-1982, *NJ* 1982, 411 (dakdekkersverweer)
HR 17-04-1987, *NJ* 1985, 18 (accountant als getuige, deskundige invloed)
HR 26-06-1984, *NJ* 1985, 92 (waardering bewijsmateriaal door rechter)
HR 09-04-1985, *NJ* 1985, 774 (beëdiging getuige-deskundige)
HR 16-04-1985, *NJ* 1985, 797 (deskundige)
HR 14-06-1985, *NJ* 1986, 175 (geen verschoningsrecht accountants in civiele procedures)
HR 28-02-1986, *NJ* 1986, 403 (testimonium de auditu in civiele zaken)

HR 06-05-1986, *NJ* 1986, 813 (geen verschoningsrecht accountants)
HR 16-12-1986, *NJ* 1987, 321/322; (Slavenburgcriteria)
HR 09-01-1987, *NJ* 1987, 928 (onrechtmatig verkregen bewijs)
HR 17-02-1987, *NJ* 1988, 120 (ondeskundig getuigenoordeel)
HR 26-05-1987, *NJ* 1988, 176 (contra-expertise, bloedproef)
HR 13-10-1987, *NJ* 1988, 472 (accountant als getuige, invloed deskundigheid)
HR 16-10-1987, *NJ* 1988, 850 (onrechtmatig verkregen bewijs)
HR 26-04-1988, *NJ* 1988, 390 (68 AWR, geheimhouding, dubbele vervolging/bestraffing)
HR 24-05-1988, *NJ* 1989, 898 (In het algemeen geen recht op tegenonderzoek)
HR 07-06-1988, *NJ* 1988, 1041 (OvJ als procespartij geen getuige)
HR 27-09-1988, HR 1989, 106 (contra-expertise, bloedproef)
HR 24-01-1989, *NJ* 1989, 600 (Meer en Vaart, Warenwet)
HR 28-02-1989, *NJ* 1989, 748 (Poppenspel; motivering verwerping betrouwbaarheidsverweer)
HR 14-03-1989, *NJ* 1989, 747 (waardering bewijsmateriaal door rechter)
HR 30-06-1989, *NJ* 1990, 652 (Halcion I)
HR 20-11-1989, *NJ* 1990, 245 (Kostovski)
HR 26-06-1990, *NJ* 1990, 750 (geen afgeleid verschoningsrecht deskundige)
HR 20-07-1990, *NJ* 1990, 692 (post Kostovski)
HR 23-11-1990, *NJ* 1991, 761 (afgeleid verschoningsrecht verpleger, civiel)
HR 15-01-1991, *NJ* 1991, 668 (rapport deskundige mede op basis van zijn waarnemingen als getuige)
HR 27-03-1991, *NJ* 1992, 16 (afgeleid verschoningsrecht notarieel medewerker, civiel)
HR 25-06-1991, *BJ* 1992, 7 (Vertegenwoordiger verdachte rechtspersoon geen getuige)
HR 09-10-1991, *NJ* 1991, 98 (OvJ als procespartij geen getuige)
HR 11-10-1991, *NJ* 1992, 494 (onrechtmatig verkregen bewijs)
HR 10-12-1991, *NJ* 1992, 340 (horen getuige buiten aanwezigheid verdachte)
HR 21-01-1992, *NJ* 1992, 414 (Slavenburgcriteria)
HR 07-02-1992, *NJ* 1993, 78 (onrechtmatig verkregen bewijs)
HR 18-02-1992, *NJ* 1993, 28 (Wet tarieven strafzaken, contra expertise)
HR 25-02-1992, *NJ* 1992, 555 (oproeping getuige nutteloos, geen cassatie)
HR 04-02-1992, *NJ* 1992, 529 (Noodzaak aangenomen, motivering gebruik verklaring)
HR 28-04-1992, *NJ* 1992, 644 (In het algemeen geen recht op tegenonderzoek)
HR 01-07-1992, *NJ* 1994, 621 (onrechtmatig verkregen bewijs)
HR 08-07-1992, *NJ* 1993, 407 (regel onrechtmatigheid bewijsgaring bij confrontatie)
HR 14-09-1992, *NJ* 1993, 54 (leugenachtige getuigenverklaring)
HR 22-09-1992, *NJ* 1993, 55 (leugenachtige getuigenverklaring)
HR 13-10-1992, *NJ* 1993, 143 (maatstaf afwijzing oproeping getuige, noot Kn.)
HR 01-12-1992, *NJ* 1993, 631 (weigering oproepen getuige; in redelijkheid niet geschaad)
HR 02-02-1993, *NJ* 1993, 476 (Afloxine, voorwaarden contra-expertise)

HR 29-03-1993, *NJ* 1993, 577 (Zakjapanner)
HR 04-06-1993, *NJ* 1993, 659 (discretionaire bevoegdheid rechter inroepen deskundigen)
HR 02-02-1994, *NJ* 1994, 427 (regels gebruik getuigenverklaringen in ambtsedig pv)
HR 29-03-1994, *NJ* 1994, 552 (afgeleid verschoningsrecht registeraccountant)
HR 11-11-1994, *NJ* 1995, 400 (onrechtmatig verkregen bewijs)
HR 25-02-1995, *DD* 92.247 (verkeerde maatstaf bij afwijzing verzoek getuigen)
HR 31-03-1995, *NJ* 1995, 597 (discretionaire bevoegdheid rechter inroepen deskundigen)
HR 19-12-1995, *NJ* 1996, 249 (Zwolsmancriteria)
HR 12-12-1995, *NJ* 1996, 397 (grondslag ontv. OM tenlastegelegde snelheid, conclusie AG Meijers)
HR 12-12-1995, *NJ* 1996, 398 (snelheid; ontvankelijkheid OM)
HR 12-12-1995, *NJ* 1996, 399 (snelheid, ontvankelijkheid OM)
HR 23-01-1996, *NJ* 1996, 400 (methode berekening en toepassing foutmarge, noot 't Hart)
HR 12-03-1996, *NJ* 1996, 511 (snelheid; nauwkeurigheidsgraad snelheidsmeter)
HR 20-09-1996, *NJ* 1997, 328 (Halcion II)
HR 17-12-1996, *NJ* 1997, 473 (gemeten of werkelijke snelheid?)
HR 26-04-1977, *NJ* 1978,200 (verklaring getuige-deskundige mede op basis van niet eigen waarneming)
HR 13-05-1997, *NJ* 1998, 318 (computergame)
HR 27-05-1997, *NJ* 1997, 565 (miskenning noodzakelijkheidscriterium)
HR 17-06-1997, *NJ* 1997, 736 (verdachte geeft gemeten snelheid toe; geen correctie)
HR 07-10-1997, *NJ* 1998, 153 (weigering oproepen getuige; in redelijkheid niet geschaad)
HR 13-01-1998, *NJ* 1998, 464 (beletten vragen aan getuigen)
HR 27-01-1998, *NJ* 1998, 404 (Orthopedische schoenmaker, Helmondse carnavalsmoord)
HR 13-05-1998, *NJ* 1998, 318 (Computergame)
HR 19-06-1998, *NJ* 1998, 777 (Bewijsaanbod in civilibus; te vaag aanbod))
HR 30-06-1998, *NJ* 1998, 799 (Kroongetuige)
HR 30-06-1998, *NJ* 1999, 88 (Hertoetsing status bedreigde getuige)
HR 06-10-1998, *NJ* 1998, 913 (Belemmeren vragen aan getuigen)
HR 12-10-1999, *NJ* 2000,11 (voorschriften DNA-onderzoek)
HR 16-10-1998, *NJ* 1999, 7 (bewijsmotivering in civilibus)
HR 30-03-1999, *NJ* 1999, 451 (Bewijsverweren met noot 't Hart)
HR 06-04-1999, *NJ*B 1999, 784 (nadere motivering kroongetuige)
HR 18-05-1999, *NJ* 2000, 108 (weigering oproeping getuige; in redelijkheid niet geschaad)
HR 01-06-1999, NBSR 1999, 166 (Visa-card)
HR 21-09-1999, *NJ* 2000, 380 (keuzevrijheid rechter bewijsmateriaal)
HR 30-11-1999, *NJ* 2002,438 (verschoningsrecht advocaat niet absoluut)
HR 04-01-2000, *NJ* 2000, 537 (Belemmeren vragen wegens geheimhoudingsplicht)
HR 25-01-2000, *NJ* 2000, 243 (Wet tarieven strafzaken, contra expertise)
HR 19-05-2000, *NJ* 2000, 455 (discretionaire bevoegdheid rechter inroepen deskundigen)

HR 03-10-2000, *NJ* 2000, 721 (redelijke termijn)
HR 06-03-2001, *JOL* 2001, 178 (geen algemeen recht op contra-expertise, 6 EVRM)
HR 12-02-2002, *NJ* 2002, 439 (verschoningsrecht advocaat niet absoluut)
HR 28-05-2002, *NJ* 2003, 96 (Ontneming Zwolsman; deskundige bij redelijke verdeling bewijslast)
HR 31-05-2002, *NJ* 2003, 589 (onrechtmatig verkregen bewijs)
HR 24-09-2002, *JOL* 2002, 503 (Onjuiste maatstaf afwijzen getuige)
HR 20-10-2002, *NBSR* 2003, 168 (gevolgen onrechtmatig verkregen bewijs)
HR 26-11-2002, *NJ* 2003, 20 (betwiste deskundigenverklaring; gebruik bewijsmateriaal)
HR 12-03-2002, *NJ* 2002, 317 (regels betekening)
HR 28-05-2002, *NJ* 2003, 96 (ontneming in de zaak Zwolsman)
HR 25-06-2002, *NJ* 2003, 97 (getuigen in ontnemingszaak)
HR 14-01-2003, *NJ* 2003, 288 (gebruik onrechtmatig verkregen bewijs)
HR 14-01-2003, *JOL* 2003, 26 (verkeerd gebruik noodzaakcriterium)
HR 14-01-2003, *JOL* 2003, 27, *NJ* 2003, 402, (verkeerd gebruik noodzaakcriterium)
HR 14-01-2003, *JOL* 2003, 20, *NJ* 2003, 403, (verkeerd gebruik noodzaakcriterium)
HR 14-01-2003, *JOL* 2003, 29 (bewijsoverweging)
HR 18-03-2003, *NbSr* 2003, 168 (bewijsuitsluiting als gevolg van particuliere opsporing)
HR 14-10-2003, *JOL* 2003, 51 (conclusie A-G uitzonderlijkheid zaak – uitzonderingsregel)
HR 09-03-2004, *JOL* 2004, 145 (motivering bij beletten vragen aan getuigen)
HR 30-03-2004, *NJ* 2004, 376 (toepassingsbereik art. 359a Sv)
HR 25-05-2004, *JOL* 2004, 275 (motiveringsplicht betrouwbaarheid verklaringen slachtoffers in zedenzaak)
HR 08-02-2005, *NS* 2005, 98.
HR 14-06-2005, *JOL* 2005, 369 (verschoningsrecht advocaat niet absoluut).

Gerechtshoven:

Hof Den Bosch: 25-05-1957, *NJ* 1957, 659.
Hof Leeuwarden: 12-12-1963, *LJN:* AB4596.
Hof Amsterdam: 27-11-1987, *NJ* 1987, 735 (onrechtmatig verkregen bewijs).
Hof Arnhem: 22-02-2006, *LJN:* AV 2321.

President rechtbank Haarlem:

17-07-1982, *NJ* 1982, 77 (onrechtmatig verkregen bewijs).

Kantongerechten:

Kantongerecht Den Bosch, 05-19-1979, *NJ* 1980, 315 (verschoningsrecht accountant).

Kantongerecht Haarlem, 16-06-2000, *LJN*: AG5277 (onrechtmatig verkregen bewijs).

Rechtbanken:

Rechtbank Amsterdam, 09-01-1933, W.12631 (verschoningsrecht accountant).
Rechtbank Haarlem, 18-07-1947, *NJ* 1948, 74 (verschoningsrecht accountant).
Rechtbank Amsterdam, 26-01-1972, *NJ* 1972, 222 (verschoningsrecht accountant).
Rechtbank Leeuwarden, 27-09-1986, *NJ* 1985, 765 (verschoning accountant in civilibus).
Rechtbank Utrecht 25-09-1996, *LJN*: AG1476 (onrechtmatig verkregen bewijs).
Rechtbank Amsterdam 25-05-1998, *LJN*: AG2109 (onrechtmatig verkregen bewijs).
Rechtbank Alkmaar, 04-10-2001, *LJN:* AD4825.
Rechtbank Rotterdam, 15 juli 2002, JB 2002/289 m.nt. G.L.F.H.A.
Rechtbank Den Haag, 08-08-2006, *LJN*: AY5818.

Raad van State:

Raad van State 28-06-1999, *LJN*: AA3619.
Raad van State 14-12-2000, *LJN*: AD294.
Raad van State,15-02-2001, *LJN*: AB1436.
Raad van State 05-12-2001, *LJN*: AD6512.
Raad van State 16-04-2003, *LJN*: AF7341.
Raad van State 23-10-2003, *LJN*: AM2916.

CRvB:

CRvB 18-11-1981, *RSV* 1982, 92 (motiveringsplicht bij terzijde stellen deskundigenbericht dat door partijen is ingebracht).
CRvB 29-11-1990, *TAR* 1991, 19 (beperking gebruik verklaring anonieme getuige).
CRvB 01-10-1991, *RSV* 1992, 196 (bevoegdheid rechter weigeren verzoek deskundige).
CRvB 25-05-1994, *AB* 1994, 670 (bewijskracht bewijsmiddelen uit andere procedure).
CRvB 28-11-1995, *LJN*:ZB1493 (onrechtmatig bewijs).
CRvB 17-07-1996, *LJN*: ZB6309 (onrechtmatig bewijs).

Jurisprudentie van de Raden van Tucht.

JT 2000-1
JT 2000-2
JT 2000-3
JT 2000-4
JT 2000-5
JT 2000-6
JT 2000-7
JT 2000-8
JT 2000-9
JT 2000-10
JT 2000-12
JT 2000-14
JT 2000-16
JT 2000-17
JT 2000-22
JT 2000-25
JT 2000-26
JT 2000-27
JT 2000-28
JT 2000-30
JT 2000-32
JT 2000-33
JT 2000-36

JT 2001-2
JT 2001-4
JT 2001-5
JT 2001-6
JT 2001-7
JT 2001-8
JT 2001-10
JT 2001-11
JT 2001-12
JT 2001-15
JT 2001-19
JT 2001- 20
JT 2001-21
JT 2001-24
JT 2001-25
JT 2001-27
JT 2001-28
JT 2001-30
JT 2001-31
JT 2001-34
JT 2001-37
JT 2001-39
JT 2001.42
JT 2001-4
JT 2001-42
JT2001-43

JT 2002-3
JT 2002-4
JT 2003-6
JT 2002-8
JT 2002-10
JT 2002-12
JT 2002-13
JT 2002-14
JT 2002-15
JT 2002-16
JT 2002-17
JT 2002-18
JT 2002-19
JT 2002-22
T 2002-26
JT 2002-27
JT 2002-29
JT 2002-30
JT 2002-32
JT 2002-33
JT 2002-34
JT 2002-35
JT 2002-36
JT 2002-39
JT 2002-40
JT 2002-42
JT 2002-43
JT 2002-44
JT 2002-45
JT 2002-46

JT 2003-1
JT 2003-2
JT 2002-3
JT 2003-7
JT 2003-10
JT 2003-16
JT 2003-19
JT 2003-21
JT 2002-22
JT 2003-25
JT 2003-27
JT 2003-30
JT 2003-31
JT2003- 32
JT 2003-34

Curriculum Vitae

Hendrik Jacques de Graaff werd op 2 februari 1948 in Amsterdam geboren. In 1956 verhuisde hij met zijn ouders, broers en zuster naar Haarlem. Het lager onderwijs volgde hij aan de Antonius van Paduaschool en in 1966 behaalde hij het HBS-A diploma aan het Triniteitslyceum in Haarlem. De opleiding tot onderwijzer aan de pedagogische academie La Salle in Bennebroek werd gevolgd door een partime opleiding theologie MO A en B aan de Hoge school in Tilburg. Van 1970 tot 1986 vervulde hij verschillende functies in het basis-en voortgezet onderwijs in Nederland en daarbuiten. In 1987 volgt, na een verblijf van zes jaar in Afrika, de overstap naar justitie als hij griffier wordt bij de rechtbank in Amsterdam. Een parttime studie Nederlands recht aan de universiteit van Utrecht (1988-1990) volgt. Na te zijn afgestudeerd, stapt hij over naar het OM en wordt, na staffunctionaris te zijn geweest, aangesteld als officier van justitie in Amsterdam. Zijn voorliefde heeft het financieel, fiscaal en economisch strafrecht. Die voorliefde krijgt uiteindelijk gestalte in de vorm van de tweejarige postdoctorale opleiding (1998-2000) Forensic Auditing aan de Erasmus Universiteit te Rotterdam. Kort na zijn aanstelling als officier van justitie eerste klas stapt hij over naar de zittende magistratuur. Aanvankelijk in Haarlem, waar hij naast zittingsrechter ook twee jaar rechter-commissaris is, maar vanaf 1 september 2005 is hij als rechter verbonden aan de sector strafrecht van de arrondissementsrechtbank te Den Haag aan welke rechtbank hij inmiddels als vice-president is benoemd.

Onderwijs is een oude en trouwe liefde van hem. Naast zijn juridische werkzaamheden geeft hij nog regelmatig inleidingen en cursussen op het gebied van financieel economisch recht, fraude en compliance, waarbij met name vragen betreffend de juridische aansprakelijkheid van organisaties aan bod komen.